



## KURUMLAR VERGİSİ ve TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TASFİYE

*LIQUIDATION ACCORDING TO  
CORPORATE TAX LAW AND TURKISH  
COMMERCIAL LAW*

Ali SAKLAN<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Günümüzde şirketler her ne kadar sınırsız bir ömre sahip kuruluşlar olarak görülse de bazı nedenlerin gerçekleşmesi sonucu sona ererler. Bu bazı nedenlerin kapsamına infisah ve fesih kavramları dahil edilebilir. İnfisah ve fesih kavramları kanunda veya şirketlerin esas sözleşmelerindeki nedenlerin gerçekleşmesi durumunda şirketlerin sona ermeleri ile ilgilidir. Bu bağlamda infisah kendiliğinden sona erme hali olarak tanımlanırken, fesih kavramı ise yetkili organlar aracılığıyla sona erme hali olarak adlandırılabilir. Bu fesih ve infisah kavramlarının en önemli sonucu tasfiyedir. Diğer bir deyişle bu kavramları neden sonuç ilişkisi içinde değerlendirirsek, infisah veya fesih kavramlarının neden, tasfiye kavramı ise sonuç olduğu söylenebilir. Tasfiye, infisah veya fesih nedenlerinin herhangi birinin gerçekleşmesi sonucu şirketin mevcutlarının nakde çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi ve borçlarının ödenmesiyle şirket faaliyetinin sona ermesi halidir. Tasfiye kavramı gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, gerekse 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ayrıntılı bir şekilde hüküm altına alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Şirket, infisah, fesih, tasfiye, Türk Ticaret Kanunu

### ABSTRACT

Today, although companies appear to be possessing an infinite life, in the existence of some conditions their legal personalities surely end. These conditions may include the dissolution and termination concepts. The dissolution and termination concepts are about ending of companies in the event of certain conditions laid down in either the legislation or corporate charter occur. In this respect, the concept of dissolution implies the state of per se ending of a company, while termination refers to the action of a company being ended by its competent organs such as board of directors. The

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

most significant result of dissolution and termination would, however, be liquidation of a company. In other words, reconsidering these concepts within the meaning of causality, it could be argued that while the concepts of dissolution and termination are the reasons, liquidation is, on the other side, the result. Liquidation is the state of ending business activities of a company by converting its assets into cash, collecting its receivables and paying its debts, as a result of dissolution or termination conditions. Both Corporate Tax Law no. 5520 and Turkish Commercial Law no. 6102 deal with the concept of liquidation comprehensively.

**Key Words:** Company, dissolution, termination, liquidation, Turkish Commercial Law

## 1- GİRİŞ

Şirket ortak bir amacı gerçekleştirmek gayesiyle bir araya gelen iki veya daha fazla kimsenin arasında oluşturulan bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Şirketler her ne kadar iki veya daha fazla kimse tarafından kurulan yapılar olarak görülse de, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile limited ve anonim şirketlerin tek ortaklı, tek bir kişi ile kurulmasına olanak tanınmıştır. Şirketler ticari hayatın vazgeçilmez unsurlarıdır. Ama elbette ki bir insan hayatına bağdaştırılmayan sınırsız bir ömre sahip ve kendisini kuranlar haricinde ayrı bir kişiliğe sahip olan şirketlerinde belli sebepler varlığı halinde faaliyetleri sonlanabilir. Bu sebepler arasında kendiliğinden ortaya çıkan infisah sebepleri ile yetkili organlar (mahkeme, genel kurul vs.) tarafından gerçekleştirilen fesih nedenleri sayılabilir. Şirketlerin bu sona erme halinin diğer bir deyişle infisah ve fesih nedenlerinin kaçınılmaz sonucu şirketlerin tasfiyesidir.

Şirketler kanunda veya esas sözleşmelerinde yazılan nedenlerin gerçekleşmesi sonucu tasfiyeye girerler. Tasfiye kısaca şirket faaliyetinin sona erdirilmesidir. Daha detaylı bir tanımlama yapılacak olursa tasfiye; mevcutların nakde çevrilmesi, borçların ödenmesi, alacakların tahsil edilmesiyle şirketin sona erdirilmesidir. Tasfiye kavramı gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde, gerekse de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun çeşitli maddelerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

Bu doğrultuda yapılan bu çalışmada tasfiye kavramı üzerinde durulacak olup, bahsi geçen kanunlarda bu kavramın nasıl şekillendiği konusu incelenecektir. Bu bağlamda yapılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Öncelikle birinci bölümde bahse konu kavramlar olan şirket, infisah, fesih ve tasfiye kavramları açıklanacak, ikinci bölümde kurumlar vergisine göre tasfiye kavramı ele alınacak ve son bölümde de Türk Ticaret Kanununda tasfiye konusu nasıl şekillenmiş; bu konuda bilgi verilecektir.

## 2- ŞİRKET ve TASFİYE KAVRAMLARI

### 2.1- Şirketin Tanımı ve Amacı

Türk Hukuk sisteminde genel anlamda şirketin tanımına eski 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda yer verilmiştir; ilgili kanunun 520. madde uyarınca "Şirket bir akiddir ki onunla iki veya ziyade kimseler, saylerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler."<sup>1</sup>

Madde metninden anlaşılması gerekli husus; iki veya daha fazla kişinin, emeklerini ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için birleştirmeleridir. Birden fazla kişinin bir araya gelmesi, geniş anlamda

<sup>1</sup> 818 sayılı Eski Türk Borçlar Kanunu'nun 520.Maddesi

şirketin, başlıca özelliğidir. Ticaret Hukuku anlamında şirket ise kazanç sağlamayı hedef tutan kişi ve mal topluluklarını ifade eden, dar anlamda şirkettir.<sup>2</sup>

Her ne kadar 818 sayılı Eski Borçlar Kanununda yapılan tanımlamada genel anlamda şirketin iki veya daha fazla kimse tarafından oluşturulan bir yapı olarak bahsedilse de, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile tek ortakla diğer bir deyişle tek bir kişiyle limited veya anonim şirket kuruluşunu mümkün hale getirmiştir.

Şirketler, insan istek ve ihtiyaçlarını sürekli olarak karşılamak için, piyasası olan ve fiyatı mevcut piyasa koşullarında oluşan iktisadi mal ve hizmetleri üreterek veya satarak bundan kâr sağlamayı kendine amaç edinmiş kuruluşlardır. Şirketlerin temel amacı, ekonomiktir. Ekonomik amaç ise, kâr elde etme ve işletmenin piyasa değerini artırarak sürekliliğini sağlamaktır. Hemen her şirket türünde ortak olan bir başka nokta da, işletme riskinin ortaklara dağıtılması ve ekonomik güçlerin birleştirilmesidir.<sup>3</sup>

### **2.1.1- Türk Ticaret Kanuna Göre Şirket**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun “Tüzel Kişiler” başlıklı 16/1. maddesinde; ticaret şirketleriyle amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir olarak sayılmıştır.<sup>4</sup>

Ayrıca aynı kanunun “Türleri” başlıklı 124/1. maddesinde Ticaret şirketlerinin, kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olduğunu, 124/2. maddesinde de, kolektif ile komandit şirketin şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin de sermaye şirketi olduğunu hüküm altına almıştır.

Türk Ticaret Kanununda yukarıda da izah edildiği üzere şirketlerin tek bir kişi ile kurulmasını mümkün hale getirmiştir. Bu kanunun 371/6. maddesi ile “sözleşmenin yapılması sırasında, şirket tek pay sahibi tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek pay sahipli anonim şirketlerde, bu pay sahibi ile şirket arasındaki sözleşmenin geçerli olması sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır.” cümlesi ile anonim şirketlerin, 629/2. maddesinde geçen “sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır.” cümlesi ile de limited şirketin tek kişiyle kurulması yolunu açmıştır.<sup>5</sup>

### **2.1.2- Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Şirket**

Kurumlar Vergisi Kanunun “mükellefler” başlıklı 2/1. maddesinde hangi şirket türlerinin kanun kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bahsi geçen maddeye göre; sermaye şirketlerini mükellef olarak tanımlamış, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikte yabancı kurumların sermaye şirketi olduğunu belirtmiştir. Ayrıca 2/2. maddesinde kooperatifleri de mükellef

<sup>2</sup> Bahadır, Fulya, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_528.htm), Erişim Tarihi:12.03.2014

<sup>3</sup> Özcan, Hüseyin, “Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Devir, Tasfiye Süreçleri ve Vergilendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, syf.1

<sup>4</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 16/1. maddesi

<sup>5</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124., 371/6. ve 629/2. maddeleri

olarak değerlendirmiş ve kooperatif olarak 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanuna veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade etmiştir.

Bahsi geçen maddenin diğer fıkralarında aşağıda sayılan mükelleflerinde Kurumlar Vergisinin kapsamı içinde saymıştır.

- İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

- İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

- İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.<sup>6</sup>

## **2.2- Tasfiye**

### **2.2.1- İnfisah ve Fesih Kavramları**

İnfisahın kelime anlamı; kendiliğinden ortadan kalkmadır. Fesih; hukuki bir geçerliliği sona erdirmeye, hukuksal işlemin irade ile ortadan kaldırılması anlamını taşımaktadır.<sup>7</sup> Bir başka deyişle; infisah şirketin kendiliğinden, fesih ise şirketin yetkili organlarca sona erdirilmesidir.

### **2.2.2- İnfisah ve Fesih Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda İnfisah ve Fesih diğer bir deyişle sona erme nedenleri, her bir sermaye şirketi için ayrı ayrı açıklanmıştır. Bu sona erme nedenleri her bir sermaye şirketi için aşağıdaki şekilde izah edilebilir.

#### **2.2.2.1- Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketlerin Sona Erme Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerin infisah nedenleri 529, 530 ve 531. maddelerinde sayılmış, ilgili maddelerde kanun Anonim Şirketlerin infisah nedenlerini iki kısma ayırarak bahsetmiştir. Bu kısımların birincisinde genel sebepler sayılmış, ikincisinde özel haller başlığı altında özel sona erme sebepleri sayılmıştır.

<sup>6</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi

<sup>7</sup> Bahadır, Fulya, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_528.htm), Erişim Tarihi:12.03.2014

**2.2.2.1.1- Anonim Şirketlerin Genel Sona Erme Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 529. maddesine göre anonim şirketlerin genel sona erme sebepleri şunlardır;

- a) Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,
- b) İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle,
- c) Esas sözleşmede öngörülmuş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,
- d) 421'inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla,
- e) İflasına karar verilmesiyle,
- f) Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde.<sup>8</sup>

**2.2.2.1.2- Anonim Şirketlerin Özel Sona Erme Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketlerde özel sona erme halleri, 2 alt başlık altında belirtilmiştir. Bu alt başlıkların ilki organların eksikliği, ikincisi haklı sebeplerle fesih olarak adlandırılmıştır. Buna göre 6102 sayılı Türk Ticaret Kanuna göre Anonim Şirketlerin özel sona erme halleri şu şekildedir.

**a) Organların eksikliği**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "organların eksikliği" başlıklı 530. maddesinde konuyla ilgili şu hususlara değinilmiştir; Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirleneceğini, bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verecektir.<sup>9</sup>

**b) Haklı sebeplerle fesih**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "haklı sebeplerle fesih" başlıklı 531. maddesinde bu sona erme nedeni izah edilmiştir. İlgili maddeye göre; haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebileceğini, mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebileceğinden bahsetmiştir.<sup>10</sup>

**2.2.2- Türk Ticaret Kanuna Göre Limited Şirketlerin Sona Erme Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 636. maddesine göre limited şirketler aşağıdaki hâllerde sona erer:

- a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle.
- b) Genel kurul kararı ile.
- c) İflasın açılması ile.
- d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde.

<sup>8</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 529. maddesi

<sup>9</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 530. maddesi

<sup>10</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 531. maddesi

İlgili maddenin ikinci fıkrasında; uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin, durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verileceğinden bahsedilmiştir.

Ayrıca haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir.

Bahsi geçen maddenin son fıkrasında da sona ermenin sonuçlarına ilişkin olarak anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı dile getirilmiştir.<sup>11</sup>

### **2.2.3- Türk Ticaret Kanuna Göre Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Sona Erme Nedenleri**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun “uygulanacak hükümler” başlıklı 565. maddesinde sermayesi paylar bölünmüş komandit şirketler hakkında şu hususlar dile getirilmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında; komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabi olduğunu, ikinci fıkrasında ise, birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanacağından ifade edilmiştir.<sup>12</sup>

Bahsi geçen maddeye göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sona erme nedenleri anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacaktır.

### **2.2.4- Kooperatifler Kanuna Göre Kooperatiflerin Sona Erme Nedenleri**

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun “Dağılma Sebepleri” başlıklı 81. maddesinde kooperatiflerin sona erme nedenleri şöyle sıralanmıştır. Kooperatif;

1. Ana sözleşme gereğince,
2. Genel Kurul kararı ile,
3. İflasın açılmasıyla,
4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devralınması suretiyle,
6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,
7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla sona erer.

Ayrıca maddenin ikinci fıkrasında kooperatiflerin sona ermesinde bazı özellikli durumlardan bahsedilmiştir. İkinci fıkrada, konut yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılacağını ve dağılacağını (sona ereceğini), ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya iliş-

<sup>11</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 636. maddesi

<sup>12</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 565. maddesi



kin hükmün uygulanmayacağını belirtmiştir. Ayrıca amacına ulaşılarak dağılma sürecine girmiş olan kooperatiflerden çıkan veya çıkarılan ortağın konutu veya işyeri çıkma veya çıkarılma sebebiyle geri alınamayacağını, ancak, bu eski ortaklar daha sonra oluşabilecek tasfiye masraflarına katılacağını, konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işlerinin sonuçlandırılacağı ifade edilmiştir.<sup>13</sup>

### **2.3- İnfisah ve Fesihin En Önemli Sonucu Tasfiye Kavramı**

Genel anlamda tasfiye, bir işletmenin mevcutlarının işletme dışına aktararak faaliyetine son verilmesini ifade eder. Bu dışa aktarma sırasında şirketin varlıkları nakde çevrilerek borçları ödenir ve geriye kalan miktar şirket ortaklarına iştirak payları olarak dağıtılır. Başka bir anlatımla tasfiye, tüzel kişiliği haiz ticaret şirketlerinin fesih veya infisahı veya iflasları üzerine şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının takip ve tespiti ile alacaklarının tahsil edilmesi, mevcutların nakde çevrilmesi ve borçların tediyesi, geri kalanın da kanun ve sözleşme hükümlerine göre şirket ortaklarına dağıtılmasını sağlayan bütün muamelelerdir.<sup>14</sup>

## **3- KURUMLAR VERGİSİNE GÖRE TASFİYE**

### **3.1- Tasfiyenin Uygulanacağı Kurumlar**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesinde "her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur" hükmü yer almaktadır.<sup>15</sup>

Söz konusu tasfiye işlemi; sermaye şirketlerinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kooperatiflerde 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, özel kanunla kurulmuş iktisadi kamı müesseselerinde kuruluş kanunları esaslarına göre yapılır. Tasfiye sonucunda doğacak kar Kanununun 17/4. maddesinde tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı olarak değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>16</sup>

### **3.2- Tasfiye Dönemi**

Bilindiği üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Ancak tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesiyle, hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. İşte tasfiye döneminde vergilemenin nasıl yapılacağı, bu dönem süresince beyannamelerin ne şekilde verileceği, tasfiye kararının nasıl hesaplanacağı ve zamanaşımı gibi hususların ne şekilde olacağı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.<sup>17</sup>

<sup>13</sup> 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 81. maddesi

<sup>14</sup> Nazal, Ersin, "Anonim Şirketlerde Tasfiye, Birleşme, Devir, Nev'i Değişime, Bölünme ve Hisse Değişimi: Kurumlar Vergisi Açısından Yaklaşım", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, syf.35.

<sup>15</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesi

<sup>16</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Cilt:2, Acar Basım ve Dağıtım, Ankara, 2013, syf.263

<sup>17</sup> Arslan, Osman, Doğan, Hasan, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Tasfiye", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:151, Ankara, 2012, syf.207

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesinde "her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanununun 17/1-a. maddesinde tasfiye, kurumun tasfiye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız tasfiye dönemi sayılır. Mezkur Kanununun 17/1-b maddesine göre; tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlayarak tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.<sup>18</sup> Yani toparlarsak; Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem (Başlangıç Tasfiye Dönemi) ile bu dönemden sonraki her takvim yılı (Normal Tasfiye Dönemi) ve tasfiyenin sona erdiği dönem (Kapanış Tasfiye Dönemi) için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.<sup>19</sup>

<b>Örnek :1</b>	<b>Tasfiyenin Aynı Yıl İçinde Sonuçlanması Hali</b>
Kurumun Tasfiyeye Giriş Tarihi	16.01.2014
Tasfiyenin Bitiş Tarihi	19.12.2014
Tasfiye Dönemi	16.01.2014-19.12.2014
<b>Örnek :2</b>	<b>Tasfiyenin Bir Yıldan Fazla Yıl Devam Etmesi Hali</b>
Kurumun Tasfiyeye Giriş Tarihi	16.01.2012
Tasfiyenin Bitiş Tarihi	16.01.2014
I. Tasfiye Dönemi	16.01.2012-31.12.2012
I. Tasfiye Dönemi	01.01.2013-31.12.2013
I. Tasfiye Dönemi	01.01.2014-16.01.2014

### 3.3- Tasfiyenin Zararla Kapanması Halinde Yapılacak Düzeltme İşlemi

5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 17/1-c maddesine göre; tasfiyenin zararlarla kapanması sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. Maddedeki tasfiye sonucu ifadesi son tasfiye dönemine ait kar veya zarar olmayıp, il tasfiye döneminden sonuncuya kadar tüm dönemlerin net sonucunu ifade etmektedir. Tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerde hasıl olup da Mezkur Kanununun 9. maddesi uyarınca mahsup hakkı henüz kaybolmamış zararlar da bu sonuca dahildir.<sup>20</sup> Düzeltmenin nasıl yapılacağını anlayabilmek için öncelikle maddede yer alan tasfiye sonucu ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmalıdır. Maddede yer alan "tasfiye sonucu" ifadesi son tasfiye döneminde gerçekleşen kar zarar değildir. Tasfiye sonucu ilk tasfiye döneminden son tasfiye dönemine kadar gerçekleşen tüm tasfiye dönemlerinin net sonucunu ifade etmektedir.<sup>21</sup> Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için tasfiyenin zararlarla kapanması halinin ne demek olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Buna göre tasfiyenin zararlarla kapanması hali, tasfiye dönemleri boyunca hasıl olan karların, tasfiye dönemleri boyunca ortaya çıkan zararları (ve varsa

<sup>18</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-a ve 1-b maddesi

<sup>19</sup> Şişman, Gülden, "Türk Ticaret Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye İşleminin Vergisel Boyutu", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2008, syf.26-27

<sup>20</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-c ve 1-d maddesi

<sup>21</sup> Bozkır, Ender, "Kurumların Zarar Mahsubu ve Tasfiyenin Zararla Sonuçlanması Durumunda Düzeltme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:283, Ankara, 2012, syf.46



tasfiyeye girişten önceki dönemlere ait olup Kanun'un 9. maddesine göre mahsup hakkı kaybolmamış zararları) kapatmaya yetecek seviyede olmaması veya kronolojik olarak zarar edilen tasfiye dönemlerinin kar edilen tasfiye dönemlerinden daha sonra gelmesi sebebiyle Kanun'un 9. maddesinde düzenlenen ileriye doğru zarar mahsubu mekanizmasının işletilmemesi halidir. Böylece 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-c maddesinde yer alan düzenleme, bir anlamda zararların geriye doğru mahsubu müessesesidir.<sup>22</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin gerekçesinde her bir tasfiye döneminin bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlandığı tarih aynı takvim yılı içinde değilse, tasfiye sürecini tek bir vergilendirme dönemi olarak kabul etmek mümkün değildir. Böyle olunca da zarar mahsubunda her bir hesap dönemi ile yine her bir tasfiye dönemini ayrı birer vergilendirme dönemi olarak dikkate almak gerekmektedir. Dolayısıyla başlangıç ve bitiş tarihleri farklı takvim yıllarına isabet eden tasfiyelerde tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihleri arasındaki süreyi tek bir tasfiye dönemi olarak dikkate alıp zarar mahsubunda söz konusu süreyi "bir yıl" olarak kabul etmek mümkün değildir. Nitekim Vergi İdaresi'nin görüşü de bu doğrultudadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.10.2007 tarih ve 87036 sayılı özelgesinde özetle; "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zararların ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebileceğinin hükme bağlandığı, bu itibarla, Tasfiye Hâlinde (...) 'nin 2001 yılına ilişkin zararının sadece 2002, 2003, 2004, 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin olarak beyan edilen kazançtan mahsup edilebileceği, tasfiyenin 2006 yılından sonra sonuçlanması hâlinde, tasfiye dönemi sonunda oluşan kârdan mahsup edilmesine imkân bulunmadığı" belirtilmiştir.<sup>23</sup>

Yapılma bu açıklamalar doğrultusunda tasfiyenin zararlar kapanması halinde düzeltme işlemi ile ilgili şöyle bir örnek verilebilir.

**Örnek 3:** 03/06/2008 tarihinde tasfiye giren bir kurumda tasfiye 15/04/2011 tarihinde tamamlanmıştır. Bu kurumda 03/06/2008-31/12/2008 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemini, 2009 ve 2010 ikinci ve üçüncü tasfiye dönemlerini, 01/01/2011-15/04/2011 tarihleri arasındaki dönem dördüncü ve son tasfiye dönemini oluşturacaktır.

Kurum,

I.Tasfiye Döneminde 20.000.-TL Kazanç,

II.Tasfiye Döneminde 150.000.-TL Kazanç,

III.Tasfiye Döneminde 50.000.-TL Zarar,

Son Tasfiye Döneminde 25.000.-TL Zarar,

bildirmiştir. Bu beyanlara göre  $(4.000+30.000=)34.000.-TL$  kurumlar vergisi ödemiştir. Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kar  $[(20.000+150.000)-(50.000+25.000)]=95.000.TL$ 'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise  $19.000.-TL$  olacaktır. Bu durumda  $(34.000-19.000=)15.000.-TL$  kuruma iade olunacaktır.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., syf.264

<sup>23</sup> Sezgin, Bülent, "Tasfiyeye Giren Kurumlarda Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:115, İstanbul, 2013, syf.240

<sup>24</sup> Nazalı, Ersin, "Kurumlar Vergisi Kanununa Göre (KVK) Göre Tasfiye Döneminde Zarar Mahsubu Süreci ve Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumunda Düzeltme", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:330, Ankara, 2009 syf.6.

**3.4- Tasfiye Karı****3.4.1-Tasfiye Karı ve Hesaplanması**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/4. maddesine göre; tasfiye karı: tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Mezkur Kanununun 17/4 a maddesine göre tasfiye karı hesaplanırken;

-Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

-Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir.

Aynı Kanununun 17/4-b maddesinde; hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri, Kanununun 13. maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirleneceği belirtilmiştir. Başka bir anlatımla Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri dikkate alınarak belirlenecektir.

Bahsi geçen maddenin c bendinde de tasfiye karının hesaplanması sırasında, Kanununun 8,9,10 ve 11. madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.<sup>25</sup> Diğer bir deyişle tasfiye karının hesaplanması sırasında, Kanunun indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkat alınacaktır.

Özel kanunlarında tasfiye işlemlerine ilişkin herhangi 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. Bu tür işletmelerde tasfiye, mevcut iktisadi kıymetler, ya satılmak ya da bağlı olduğu kurum, dernek veya vakfa fatura edilerek işletmeden çekilmek suretiyle sonuçlandırılacaktır. Bu kapsamda işi bırakan mükelleflerin ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyannameleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde belirtilen sürede verilecektir.<sup>26</sup>

**3.4.2- Tasfiye Karı Hesabında Dikkate Alınan Servet Değeri****3.4.2.1- Servet Değerinin Tanımı**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17/5. maddesinde servet değerini tanımlanmıştır. Buna göre tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.<sup>27</sup>

**3.4.2.2- Servet Değerine Dahil Olan Unsurlar**

Mezkur kanununun 17/6. maddesinde servet değerine diğer bir anlatımla öz sermayeye dahil unsur aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

<sup>25</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/4. maddesi

<sup>26</sup> 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>27</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/5. maddesi

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları

- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.<sup>28</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesi hükmü ile tanımı yapılmış olan karşılıklardan mali kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olanlar özel hükümlerle düzenlenmiştir. Mezkur kanunun 323. maddesine uygun olarak ayrılmış bulunan şüpheli alacak karşılıklarının, yine aynı maddede belirtilen şekilde, tahsil edilen alacak oranında dönem karına nakledilmesi, alacağın tamamen değersiz alacak haline gelmesi durumunda ise değersiz alacak tutarı ile karşılıklı olarak yok edilmesi gerekir. Sigorta şirketleri tarafından ayrılan muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, hayat sigortalarında matematik karşılıklar ve dengeleme karşılıkları se ayrılmalarını izleyen hesap dönemi başında yeniden kara nakledilecek ve tasfiye dönemi sonundaki bilançoda yer almayacaktır.

Kurumların, kuruluş kanunu veya ana sözleşmelerindeki hükümlere dayanılarak hissedar veya sahip olmayan kimselere (şirket müdür, memuru ve müstahdemleri gibi) vermek üzere karlarından ayırdıkları paralar ilgililere ödenmedikleri sürece pasifte özel hesapta tutulurlar. Safi kardan ayrılan ve şirket bir borç olan bu tutarlar da tasfiye dönemin başındaki öz sermayenin hesaplanmasında, öz sermayeye eklenmesi öngörülen "dağıtılmamış kazançlar" arasında değerlendirilmeyecektir. Eğer bunlar ayrılış amacına uygun olarak tasfiye döneminde hak sahiplerine ödenmemişse, tasfiye dönemi sonunda yeniden kara eklenecektir.<sup>29</sup>

### 3.5- Tasfiye Beyannameleri

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/2. maddesine göre; tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14. maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Kanunu'nun 17/3. maddesinde ise; bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi ekleneceğini hüküm altına almıştır.<sup>30</sup>

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi 12 aydan oluşan hesap dönemidir. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan kurumların yanı sıra kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar da, tasfiyeye girmeleriyle birlikte tasfiye dönemi olarak (1 Ocak - 31 Aralık) tarihleri arasından oluşan normal takvim yılını kullanılmaya başlayacaklardır. Tasfiyeye giriş tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan süre birinci tasfiye dönemi, bu dönemden sonraki her takvim yılı ile tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılmaktadır.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/6. maddesi

<sup>29</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., syf.268-269

<sup>30</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 7. ve 8. fıkraları

<sup>31</sup> Sezgin, Bülent, "Tasfiyeye Giren Kurumlarda Beyanname Verme Süreleri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:116, İstanbul, 2013, syf.126

**3.5.1- Tasfiye Sürecinin Aynı Takvim Yılı İçinde Tamamlanması Hali**

Tasfiye beyannamesi aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.<sup>32</sup>

**Örnek 4:**

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi: 15.02.2014

Tasfiyenin sonuçlandığı tarih: 11.12.2014

Tasfiye aynı yılı içinde sonuçlandığından tasfiye memuru tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren, başka bir anlatımla 10.01.2015 günü akşamına kadar tasfiye beyannamesini vermek zorundadır.

**3.5.2- Tasfiye Sürecinin Birden Fazla Dönemi Kapsaması Hali**

Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi 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 beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.<sup>33</sup>

**Örnek 5:**

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi: 07.06.2011

Tasfiyenin Sonuçlandığı Tarih: 16.04.2013

Buna göre beyanname verme süreleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Dönem	Beyanname Verme Süreleri
Kıst Dönem İçin beyanname verme süresi (01.01.2011-07.06.2011)	01.10.2011-25.10.2011
I.Tasfiye Dönemi için beyanname verme süresi (08.06.2011-31.12.2011)	01.04.2012-25.04.2012
II. Tasfiye Dönemi için beyanname verme süresi (01.01.2012-31.12.2012)	01.04.2012-25.04.2012
III.Tasfiye Dönemi için beyanname verme süresi (01.01.2013-16.04.2013)	16.05.2013

**3.6- Tasfiye Karı Üzerinden Tarh Olunan Vergilerin Ödenmesi**

Tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumlara ait beyannameler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yazılı süreler içinde verilecektir. Dolayısıyla tasfiyesi devam eden kurumlarda, müstakil tasfiye dönemlerine ait beyannamelerin hesap dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci gününe kadar verilecek ve tahakkuk eden vergiler de Mezkur Kanun'un 21/1. maddesine göre beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenecektir.<sup>34</sup>

Müstakil tasfiye dönemlerine ait beyannameler yukarıda bahsi geçen şekilde verileceği ayın sonuna kadar ödenmesine rağmen, tasfiyenin nihayete ermesi sonucu infisah eden kuruma ait kurumlar

<sup>32</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, EPAMAT Basım, Ankara, 2013, syf.594

<sup>33</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., syf.594

<sup>34</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., syf.274

vergisi Kanun'un 21/2. maddesinde belirtilen tarihte ödenmesi gerekmektedir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21/2. maddesinde açıklandığı üzere; tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumlar adına tasfiye kararı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Ayrıca aynı maddede; tasfiye edilen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödeneceğini belirtilmiştir.<sup>35</sup>

### 3.7- Tasfiye Öncesi ve Tasfiye Sürecinde Vergi ve Ceza Yönünden Sorumluluk

#### 3.7.1- Tasfiye Edilerek Tüzel Kişiliği Ticaret Sicilinden Silinmiş Mükellefler Açısından Sorumluluk

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra uyarınca, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak 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 yapılacaktır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır.

Anılan hüküm, maddenin yürürlüğe girdiği 3/7/2009 tarihinden itibaren konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır.<sup>36</sup>

#### 3.7.2- Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

##### 3.7.2.1- Kurumlar Vergisi Açısından Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 17/7. maddesine göre; Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.<sup>37</sup>

2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 206. maddesine göre adi ve rehinli alacakların sırası şu şekildedir.

Birinci sıra:

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

C) İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

<sup>35</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21/2.maddesi

<sup>36</sup> 4 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>37</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/7. maddesi

İkinci sıra:

Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları;

Ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.

Üçüncü sıra:

Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

Dördüncü sıra:

İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar.<sup>38</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 17/7-a maddesinde ise şu hususlara yer verilmiştir; Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

Aynı Kanunun 17/7-b maddesine göre; Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207'nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.<sup>39</sup>

Ayrıca 17'nci maddenin 8'inci fıkrasında da; "...Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder." denilmektedir.

Tasfiye memurları;

- Kurumun tasfiye öncesi dönemlere ilişkin olarak tahakkuk etmiş vergileri,

- Verilen tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergileri,

ödemeden veya

- Yukarıda belirtilen vergiler ile diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan, sorumluluktan kurtulamaz.<sup>40</sup>

### 3.7.2.2- Vergi Usul Kanunu Açısından Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlıklarından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 333. maddesinde; tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki söz konusu 10. madde hükmünün, vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Tasfiye haline giren bir kurumun kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır. Tasfiye memurlarının ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, kasıt ve ihmallerinin varlığı aranmaksızın, kurum varlığından alınamayan vergi aslı ve cezalarından şahsi mal varlıkları ile sorumludur. Yine vergi, ceza ve kamu alacakları ile ilgili her türlü tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerekir.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu'nun 206. maddesi

<sup>39</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinin 7-a ve 7-b bentleri

<sup>40</sup> Tekin, Selçuk, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225i Ankara, 2007, syf. 5

<sup>41</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., syf.276



### 3.7.2.3- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun "Tasfiye halinde vazifeliler" başlıklı 32. maddesine göre; Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer. Maddeye göre; Tüzel kişilerin tasfiyesinde sorumluluk tasfiye memurlarına aittir.<sup>42</sup>

Aynı kanunun 33. maddesinde ise tasfiye halinde sorumluluktan bahsetmektedir. Buna göre; Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde her hangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.<sup>43</sup>

### 3.8- Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/8. maddesine göre tasfiye işlemlerinin incelenmesi şu şekildedir. Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesinin bir dilekçe isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemesine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazılı ile bildirilir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder.<sup>44</sup>

Ayrıca bahsi geçen maddenin 10. fıkrasında Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerini yönelik inceleme yaptırmamaya yetkili olduğunu hüküm altına almıştır.<sup>45</sup>

### 3.9- Tasfiyede Zamanaşımı

#### 3.9.1- Tasfiyede Tarh Zamanaşımı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-c maddesine göre; bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.<sup>46</sup>

**Örnek 6:** 11.02.2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiyenin 04.06.2010 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı 01.01.2011 tarihinden itibaren başlar ve 31.12.2015 tarihine kadar 11.02.2006-04.06.2010 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir.<sup>47</sup>

<sup>42</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun 32. maddesi

<sup>43</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun 33. maddesi

<sup>44</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/8. maddesi

<sup>45</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/10. maddesi

<sup>46</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-c. maddesi

<sup>47</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., syf.594

### 3.9.2- Tasfiyede Tahsilat Zamanaşımı

Tasfiye halindeki kurumlarda yukarıda belirtilen ve KVK'nun 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç) bendinde yer verilen özel düzenleme tarh zamanaşımıyla ilgili olup, tahsilat zamanaşımıyla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle tahsilat zamanaşımı süresinin hesaplanması genel hükümlere göre yapılacaktır. Tahsilat zamanaşımına ilişkin genel hüküm, AATUHK'nun 102'nci maddesinde yer almış olup, bu madde hükmünde; amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Buna göre tasfiye halindeki kurumlarda tahakkuk eden vergiler, vade tarihini takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmediğinde zamanaşımına uğrar.

**Örnek 7:** 10.01.2006 tarihinde tasfiye kararı alan ve aynı tarihte tescil ettiren bir A.Ş. tasfiyesini tamamladığına ilişkin kararını 25.05.2010 tarihinde tescil ettirmiştir. Bu A.S., 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesi, 25.04.2010 tarihine kadar verilecek vadesi de aynı tarihte olacaktır. Örneğimizdeki A.Ş. adına tahakkuk ettirilen, 2009 hesap dönemi kurumlar vergisi ise 01.01.2011-31.12.2015 tarihleri arasında tahsil edilmediği durumda zamanaşımına uğrayacaktır.<sup>48</sup>

### 3.9.3- Tasfiyede Düzeltme Zamanaşımı

Tasfiyenin bitim tarihini takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkartılan ve VUK'nun 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı bulunan hesap hataları ve vergilendirme hataları düzeltilir. Belirtilen beş yıllık süreden sonra ortaya çıkarılan söz konusu hataların düzeltilmesi, zamanaşımı nedeniyle olası değildir.<sup>49</sup>

### 3.10- Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Tasfiye haline giren şirketin ehliyeti tasfiye gayesi ile 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 olmadığından şirketin karar organlarının bu yönde karar almaya hak ve yetkileri vardır. Şirketler gerekli şartları yerine getirmiş olmak kaydıyla, kanunda ön görülen karar alma nisapları ile tasfiye halinin kaldırılması yönünde karar alabilirler.<sup>50</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-d maddesine göre tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.<sup>51</sup>

<sup>48</sup> Tekin, Selçuk, "Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Tasfiye ve Vergilendirme", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2009, syf.92

<sup>49</sup> Tekin, Selçuk, a.g.e., syf.93

<sup>50</sup> Özdemir, Murat, "Tasfiye Süreci Üzerine Bir İnceleme", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:142, Ankara, 2011, syf.75

<sup>51</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-d. maddesi

**Örnek 7:**

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi : 14.02.2010

Tasfiyeden vazgeçme tarihi : 15.04.2012

I.Tasfiye Dönemi : 14.02.2010-31.12.2010

II.Tasfiye Dönemi : 01.01.2011-31.12.2011

III.Tasfiye Dönemi : 01.01.2012-31.12.2012

Örnekten de anlaşılacağı üzere, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yıl başı itibariyle normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15.04.2012) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (01.04.2012) tarihinden itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.<sup>52</sup>

**4- TÜRK TİCARET KANUNA GÖRE TASFİYE****4.1- Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketlerde Tasfiye****4.1.1- Anonim Şirketin Tanımı**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329/1. maddesinde anonim şirket tanımlanmıştır. Buna göre Anonim Şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Aynı maddenin 2. fıkrasında pay sahiplerinin, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumlu olduğunu ifade etmiştir.<sup>53</sup>

Mezkur Kanununun 331. maddesinde anonim şirketlerin, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>54</sup>

Aynı kanununun 332. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında da anonim şirketlerin kurulması için gerekli asgari sermaye tutarından, başlangıç sermayesi ve çıkarılmış sermayenin ne demek olduğundan bahsetmiştir. Maddenin birinci fıkrasında tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından aşağı olamayacağı, bu en az sermaye tutarının Bakanlar Kurulunca artırılabilceği, İkinci fıkrasında bu Kanun anlamında kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde haiz olunması zorunlu sermaye olduğu, çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibarî değerlerinin toplamını temsil ettiğini belirtmiştir.<sup>55</sup>

**4.1.2- Anonim Şirketlerde Tasfiye Süreci**

Anonim Şirketlerde Tasfiye işlemleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda 536-548. maddeler arasında izah edilmiştir. Tasfiyenin nasıl başlayacağını, Türk Ticaret Kanunu sona erme hallerinden birinin gerçekleşmesi üzerine şirketin tasfiye haline gireceğini anlatan 533. Maddesinde hüküm altına almıştır. Bu maddenin 2. fıkrasında da tasfiye halindeki şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri da dahil, tasfiye so-

<sup>52</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., syf.594

<sup>53</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329. maddesi

<sup>54</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 331. maddesi

<sup>55</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 332. maddesi

nuna kadar tüzel kişiliğini koruyacağını ve ticaret ünvanını “tasfiye halinde” ibaresinin eklenmiş olarak kullanılacağını, bu halde organlarının yetkilerinin tasfiye amacıyla sınırlı olduğunu ifade etmiştir.<sup>56</sup>

Mezkur Kanununun 534. maddesinde iflas halinde tasfiyenin ne şekilde yapılacağı hakkında bilgi verilmiştir. Buna göre iflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar.<sup>57</sup>

#### 4.1.2.1- İlk Envanter ve Bilanço İşlemleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesine göre, tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu incelerler; gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurarak, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar. Envanter ve bilançonun onaylanmasından sonra, tasfiye memurları şirketin envanterde yazılı bütün malları ile belgelerine ve defterlerine el koyarlar.<sup>58</sup>

#### 4.1.2.2- Alacaklıların Çağırılması ve Korunması

Türk Ticaret Kanunu'nun 541. maddesinde alacaklıların nasıl çağırılması gerektiği ve korunmaları konularını içermektedir. Bu maddede; Alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirileceği ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılacağı, alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek bir bankaya depo edileceği. şirketin, henüz muaccel olmayan veya hakkında uyuşmazlık bulunan borçlarını karşılayacak tutarda para notere depo edileceğini belirtilmiştir.

Ayrıca ilgili maddenin son fıkrasında ilgili maddede yazılı hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı 553'üncü madde uyarınca sorumlu olduğu ifade edilmiştir.<sup>59</sup> Bu sorumluluğu 553. maddenin birinci fıkrasında kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludur şeklinde ifade etmiştir.<sup>60</sup>

#### 4.1.2.3- Tasfiye Sonucu Dağıtma

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 543. maddesinde tasfiye sonuçlandıktan sonra kalan varlıkların nasıl dağıtılması gerektiğini açıklamaktadır. Bu maddeye göre; Tasfiye hâlinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi kararlaştır-

<sup>56</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 533. maddesi

<sup>57</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 534. maddesi

<sup>58</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesi

<sup>59</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 541. maddesi

<sup>60</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi

tırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılacağını, tasfiye payında imtiyazın varlığı hâlinde esas sözleşmedeki düzenleme uygulanacağını, alacaklılara üçüncü kez yapılan çağrı tarihinden itibaren bir yıl geçmedikçe kalan varlığın dağıtılamayacağını, hâl ve duruma göre alacaklılar için bir tehlike mevcut olmadığı takdirde mahkeme bir yıl geçmeden de dağıtmaya izin verebileceğini, esas sözleşme ve genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça, dağıtma para olarak yapılacağını ifade etmiştir.<sup>61</sup>

#### **4.1.2.4- Defterlerin Saklanması**

Türk Ticaret Kanunu'nun 544. maddesine göre; tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dahil, belgeler 82. madde uyarınca saklanır.<sup>62</sup> Atıfta bulunan 82. maddede belgelerin saklanması ve saklanma süresi açıklanmıştır. Bu maddeye göre her tacir aşağıdaki belgelerini on yıl süreyle saklanması gerekmektedir.

a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,

b) Alınan ticari mektupları,

c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

d) 64'üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri.<sup>63</sup>

#### **4.1.2.5- Şirket Unvanının Sicilden Silinmesi**

Türk Ticaret Kanunu'nun 545. maddesine göre; tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesi tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden istenir. İstem üzerine tescil ve ilan edilir.<sup>64</sup>

#### **4.1.3- Tasfiye Memurları**

Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunludurlar.<sup>65</sup>

#### **4.1.3.3- Tasfiye Memurlarının Genel Anlamda Ödev ve Sorumlulukları**

Türk Ticaret Kanunu'nda hüküm altına alınan Tasfiye Memurlarının yerine getirmesi gereken genel anlamda bazı ödevleri ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir.

1. Ortakların Kararlarına Uyma Zorunluluğu: Tasfiye memurları tasfiye süresince ortakların tasfiyeye ilişkin oybirliğiyle verdikleri kararlara göre hareket ederler.

<sup>61</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 543. maddesi

<sup>62</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 544. maddesi

<sup>63</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82. maddesi

<sup>64</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 545. maddesi

<sup>65</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 291. maddesi

2. Birlikte Hareket: Şirket sözleşmesi veya sonradan verilen bir kararla tasfiye işlerini yalnız başına görmeye yetkili kılınmamış olan tasfiye memurları birlikte hareket ederler.

3. Devir Yasağı ve Vekil Etme: Bir tasfiye memuru görevini diğer bir tasfiye memuruna veya üçüncü kişilere devredemez. Ancak, bazı belirli iş ve işlemlerin yürütülebilmesi için tasfiye memurları içlerinden birini veya bazılarını ya da üçüncü kişiyi vekil edebilirler.

4. Temsil: Tasfiye hâlinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda tasfiye memurları temsil eder. Tasfiye memurları şirket için yararlı gördükleri takdirde, olağan işlem ve işlemlerle sınırlı olmak koşuluyla, sulhe, feragata, kabule, tahkime ve özellikle hakem seçmeye de yetkilidirler; gereklilik hâlinde yeni işlemler de yapabilirler. Tasfiye hâlinde bulunan kolektif şirket adına düzenlenen bütün belgeler ve senetlerin "tasfiye hâlinde bulunan filan şirketin tasfiye memurları" ibaresi eklenerek tasfiye memurları tarafından imzalanması şarttır. Bir tasfiye memurunun görevini yaparken işlediği haksız fiillerden şirket de sorumludur.

5. Basiretli Bir İş Adamı Gibi Davranma: Tasfiye memurları, tasfiye hâlinde bulunan şirketin bütün mal ve haklarının korunması için basiretli bir iş adamı gibi gerekli önlemleri almakla ve tasfiyeyi olabildiğince en kısa zamanda bitirmekle yükümlüdür.

6. Defter Tutma: Tasfiye memurları, önceden seçilmişlerse şirketin sona ermesini hemen izleyen günlerde ve şirketin sona ermesinden sonra ortaklarca seçilmiş veya mahkemece atanmışlarca seçimlerinden ve atanmalarından hemen sonra şirket işlerini gören kişileri çağırarak onlarla birlikte, gelmedikleri takdirde yalnız başlarına, şirketin finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenlerler. Tasfiye memurları gerek görürlerse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurabilirler. Düzenlenen envanter ile bilanço, tasfiye memurlarının önünde şirket işlerini yönetenler tarafından imzalanır.

7. Defterleri Saklama Zorunluluğu: Tasfiyenin sonunda belgelerin ve defterlerin saklanması hakkında 82'nci madde hükmü uygulanır.

8. Paranın Bankaya Yatırılma Zorunluluğu: Tasfiye memurları, tasfiye sırasında elde edilen paraların bin Türk lirasından fazlasını, mahkemece belirlenecek bir bankaya, şirket adına yatırılırlar.

9. Ortaklara Bilgi Verme Zorunluluğu: Tasfiye memurları, ortaklara, her zaman tasfiye işlerinin durumu hakkında bilgi ve ortaklar istedikleri takdirde bu hususta imzalı bir belge vermekle yükümlüdürler.

10. Ortakların İstemi Halinde Defterleri İncelenmesine İzin Verme Zorunluluğu: Tasfiye memurları, istem üzerine şirkete ve tasfiyeye ilişkin bütün defterleri ve belgeleri tasfiye işleminin yapıldığı yerde ortaklara göstermekle yükümlüdürler. Ortakların bu defter ve belgelerden suret almalarına tasfiye memurları engel olamazlar.

11. Tasfiye Sonunun Ticaret Siciline Bildirme Zorunluluğu: Tasfiyenin sona ermesi üzerine, şirketin ticaret unvanının sicilden silinmesi ve bunun tescil ve ilanı için durum, tasfiye memurları tarafından ticaret sicili müdürlüğüne bildirilir.<sup>66</sup>

Ayrıca tasfiye memurlarının sorumlulukları hakkında Kanunun 285. maddesinde şu hususlar hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre; Kanuna, şirket sözleşmesine veya iş görme şartlarını gösteren diğer hükümlere aykırı hareket ederek, üçüncü kişileri veya ortakları zarara uğratan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsil olarak sorumlu tutulurlar.<sup>67</sup>

<sup>66</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 267,278,279,280,286,287,290,296,301 ve 303. Maddeleri

<sup>67</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 285. maddesi



Türk Ticaret Kanunu'nun "Kurucuların, Yönetim Kurulu Üyelerinin, Yöneticilerin ve Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu" başlıklı 553. maddesinde tasfiye memurlarının diğer şirket organları birlikte sorumluluklarından bahsetmiştir. İlgili maddeye göre; Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz.<sup>68</sup>

#### **4.1.3.1- Tasfiye Memurlarının Atanması**

Türk Ticaret Kanunu'nun 536. maddesine göre; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye ile görevlendirilenler esas sözleşmede veya atama kararında aksi öngörülmemişse olağan ücrete hak kazanırlar.

Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması halinde de bu hüküm uygulanır. Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanır.

Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması şarttır.<sup>69</sup>

#### **4.1.3.2- Tasfiye Memurlarının Görev ve Yetkileri**

Türk Ticaret Kanunu'nun "Diğer Tasfiye İşleri" başlıklı 542. maddesinde tasfiye memurlarının yapması gerekenleri şu şekilde sıralamıştır.

Tasfiye memurları;

a) Şirketin süregelen işlemlerini tamamlamak, gereğinde pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarının, ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklılara yapılan çağrı sonucunda anlaşılan duruma göre, şirket varlığından fazla olmadığı saptanmışsa, bu borçları ödemekle yükümlüdürler.

b) Tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar.

c) Şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhâl şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir.

d) Tasfiyenin uzun sürmesi hâlinde, her yıl sonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoğu düzenleyerek genel kurula sunarlar.

e) Şirketin bütün mal ve haklarının korunması için düzenli ve görevinin bilincinde bir yönetici gibi gereken önlemleri alır ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa sürede bitirirler.

<sup>68</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi

<sup>69</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 536. maddesi

f) Tasfiye işlemlerinin düzenli yürütülmesi ve güvenliği için gereken defterleri tutarlar.

g) Tasfiye sırasında elde edilen paralardan şirketin süregelen harcamaları için gerekli olan para dışında kalan paraları, bir bankaya şirket adına yatırılır.

h) Vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca kısa vadeli kredilere uygulanan oran üzerinden iskonto ederek derhâl öderler. Alacaklılar bu ödemeyi kabul etmek zorundadır. Kanun gereği iskonto edilmesi mümkün olmayan alacaklar bu hükümden müstesnadır.

i) Pay sahiplerine tasfiye işlerinin durumu hakkında bilgi ve istedikleri takdirde bu konuda imzalı belge verirler.<sup>70</sup>

Ayrıca mezkur kanunu'nun 538. maddesinde tasfiye memurlarına aktifleri satma yetkisi vermiştir. Bu maddeye göre; Genel kurul aksini kararlaştırmamışsa, tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık yoluyla da satabilirler. Önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Bu karar hakkında 421'inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları uygulanır.<sup>71</sup> Bahsi geçen maddede açıklandığı üzere verilen aktifleri satma yetkisi sınırsız bir yetki olmayıp, genel kurul tarafından aksi kararlaştırılmadığı sürece ve önemli miktarda aktiflerin toptan satımı hakkında genel kurulun kararı yönüyle sınırlandırılmış bir yetkidir.

Türk Ticaret Kanunu tasfiye memurlarının yetkilerinin sınırlandırılması ve genişletilmesi konusunu başka bir madde ele almıştır. 539. maddeye göre; tasfiye memurlarına Kanunla tanınmış yetkiler devredilemez; ancak, belirli uygulama işlemlerinin yapılabilmesi için, tasfiye memurlarından biri diğerine veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verebilir. Tasfiye memurlarının üçüncü kişinin işlemin tasfiye amacının dışında olduğunu bildiği veya hâlin gereğinden bilmemesinin mümkün olamayacağı ispat edilmesi haricinde üçüncü kişilerle tasfiye amacı dışında yaptığı işlemler şirketi bağlar; Tasfiyenin sadece tescil ve ilan edilmesi, bu hususun ispatı için yeterli delil değildir. Tasfiye memurları birden fazla ise, aksi genel kurul kararında veya esas sözleşmede öngörülmemişse, şirketin bağlanabilmesi için imzaya yetkili iki tasfiye memurunun şirket unvanı altında imza atması gereklidir. Tasfiye hâlindeki şirketi tasfiye ile ilgili konularda mahkemelerde ve dış ilişkide tasfiye memurları temsil eder. Tasfiye memurunun görevini yerine getirdiği sırada işlediği haksız fiilden şirket de sorumludur.<sup>72</sup>

#### 4.1.3.4- Tasfiye Memurlarının Görevden Alınması

Tasfiye memurları çeşitli sebeplerin oluşması sonucu yetkili organlar tarafından görevden alınabilir. Türk Ticaret Kanunu'nda tasfiye memurlarının hangi şartlar dahilinde görevden alınabileceği ve kimlerin alabileceği 537. maddesinde üç fıkra halinde izah edilmiştir. Bu maddeye göre;

1. Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla atanmış tasfiye memurları ve bu görevi yerine getiren yönetim kurulu üyeleri, genel kurul tarafından her zaman görevden alınabilir ve yerlerine yenileri atanabilir.

2. Pay sahiplerinden birinin istemiyle ve haklı sebeplerin varlığında, mahkeme de tasfiyeye memur kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Bu yolla atanan tasfiye memurları, mahkeme kararına dayanılarak tescil ve ilan olunurlar.

<sup>70</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 542. maddesi

<sup>71</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 421. maddesi

<sup>72</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 539. maddesi

3. Şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbiri Türk vatandaşı değilse ve hiçbirinin Türkiye’de yerleşim yeri bulunmuyorsa, mahkeme pay sahiplerinden veya alacaklılardan birinin veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemiyle, söz konusu şartta uygun birini tasfiye memuru olarak atar.<sup>73</sup>

#### 4.1.4- Ek Tasfiye İşlemleri

Tasfiye aceleye getirilip, bazı alacaklar dikkate alınmadan kapatılmışsa, bazı tasfiye işlemlerinin yapılmasına gerek varsa, tasfiye yeniden açılır.<sup>74</sup> Yani tasfiye sürecinde bazı tasfiye işlemleri yapılmadan tasfiye kapanırsa bu tasfiye işlemlerinin nasıl sonuçlandırılacağını Türk Ticaret Kanunu 547. maddesinde açıklığa kavuşturmuştur. Bu maddenin açıklanmasında; Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebileceğini, mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar vereceğini ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettireceğini ifade etmiştir.<sup>75</sup>

#### 4.1.5- Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Şirket sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, genel kurul alacağı bir kararla şirketin devam etmesini, diğer bir deyimle şirketin tasfiye gayesi güden bir şirket olmaktan çıkartılıp, tekrar kâr elde etme amacı güden bir şirket haline dönmesini kararlaştırabilir.<sup>76</sup> Bu durumu diğer bir deyişle, tasfiyeden hangi hallerde ve hangi şartlar altında geri dönülebileceği konusunu, Türk Ticaret Kanunu 548. maddesinde zikretmiştir. Bu maddeye göre; Şirket sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir. Esas sözleşme ile bu nisap ağırlaştırılabilir ve başkaca önlemler öngörülebilir. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararını tasfiye memuru tescil ve ilan ettirir. Şirket, iflasın açılmasıyla sona ermiş olmasına rağmen iflas kaldırılmışsa veya iflas, konkordatonun uygulanmasıyla sona ermişse şirket devam eder. Tasfiye memuru iflasın kaldırıldığına ilişkin kararı ticaret siciline tescil ettirir.<sup>77</sup>

### 4.2- Türk Ticaret Kanuna Göre Limited Şirketlerde Tasfiye

#### 4.2.1- Limited Şirketin Tanımı

Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Ortaklar, şirket

<sup>73</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 537. maddesi

<sup>74</sup> <http://www.ttkd.org.tr/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf> Erişim Tarihi:06.03.2014

<sup>75</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 547. maddesi

<sup>76</sup> Akın, Murat Yusuf, Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor, Ya Siz?, KPMG Akis Bağımsız Denetim SMMM. A.Ş., 1.Baskı, İstanbul, 2011, syf.88

<sup>77</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 548. maddesi

borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.<sup>78</sup>

#### **4.2.2- Limited Şirketlerde Tasfiye**

Türk Ticaret Kanunu'nun "Tasfiye" başlıklı 643. maddesinde; Tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır.<sup>79</sup> Yani yukarıda anonim şirketlerin tasfiyesinde anlatılan hükümler limited şirketler için de geçerli olacaktır.

#### **4.3- Türk Ticaret Kanuna Göre Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Tasfiye**

##### **4.3.1- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Tanımı**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.<sup>80</sup>

##### **4.3.2- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Tasfiye**

Türk Ticaret Kanunu'nun 565. maddesinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde hükümlerin uygulanmasında hangi ticari şirket türünün dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Bu maddeye göre;

1. Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.

2. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.<sup>81</sup>

Bu madde dikkate alındığında sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tasfiyesinde, anonim şirketlerin tasfiyesi hakkında uygulanacak hükümlerin geçerli olduğu yönündedir.

#### **4.4-Tasfiyede Özellikli Durum Geçici 7. Madde**

6335 sayılı Kanununun 38. maddesi ile Türk Ticaret Kanununun Geçici 7. maddesi; sınırlı bir süre için aşağıdaki özelliklere sahip olan anonim, limited şirketlerin ve kooperatiflerin tasfiyeleri ve ticaret sicilinden silinmesini hüküm altına almıştır. Bu maddeye göre; bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren (01.07.2012) iki yıl içinde aşağıdaki hâlleri tespit edilen ya da bildirilen anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesi, ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın bu madde uyarınca yapılır.

<sup>78</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 573. maddesi

<sup>79</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 643. maddesi

<sup>80</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 564. maddesi

<sup>81</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 565. maddesi

a) 24/6/1995 tarihli ve 559 sayılı Türk Ticaret Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması na Dair Kanun Hükmünde Kararname gereğince, sermayelerini anılan Kanun Hükmünde Kararname ile öngörülen tutarlara çıkarmamış anonim şirketler ile limited şirketler.

b) Bu Kanunun yürürlük tarihinden önce veya yürürlük tarihinden itibaren iki yıl içinde münfesiş olan anonim ve limited şirketler.

c) Kooperatifler Kanunu hükümlerine göre herhangi bir nedenle dağılmış olan kooperatifler.

d) Sebebi ne olursa olsun aralıksız son beş yıla ait olağan genel kurul toplantıları yapılamayan anonim şirketler ile kooperatifler.

e) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce tasfiye işlemlerine başlanılmış ancak genel kurulun toplanamaması nedeniyle ara bilançoları veya son ve kati bilançosu genel kurula tevdi edilemediği için ticaret sicilinden terkin işlemi yapılamayan şirket ve kooperatifler.

Bahsi geçen madde yukarıdaki şartları taşıyabilir bile davalı veya davacı sıfatıyla devam eden davaları bulunan şirket veya kooperatifleri bu maddenin hükümlerinin dışında tutmuştur.

Şartları taşıyan şirket ve kooperatiflerin tespit için; ilgili ticaret sicili müdürlüğünce resen veya herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş tarafından kanıtlarıyla birlikte yapılacak bildirimleri de kapsayacak şekilde, ticaret sicili kayıtları üzerinden inceleme yapılır.<sup>82</sup>

Yukarıda (a) maddesinde belirtilen sermaye şartları için şu hususlar söylenebilir. Geçici 7'nci madde ile, 2001/3500 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sermayesini 31/12/2011'e kadar (bu tarih başvuru son başvuru tarihi olup sermaye tamamlama için son tarih 31/03/2012'dir) 50.000TL'ye yükseltmeyen anonim şirketler ile 5.000 TL'ye yükseltmeyen limited şirketlerin tasfiye haline gireceği beklenmekte iken gerek Geçici madde ile gerekse ilgili Tebliğle, sermayelerini 31/12/1998 tarihine kadar 5.000 TL ve 500 TL'ye tamamlamayan anonim ve limited şirketler hızlı tasfiye kapsamına girecektir.<sup>83</sup>

#### **4.4.1- Ticaret Sicil Müdürlüklerince Yapılacak İhtarlar**

Bahsi geçen maddenin dördüncü fıkrasında ticaret sicil müdürlüklerince madde çerçevesinde yapılacak ihtarları zikretmiştir. Bu fıkraya göre; Ticaret sicili müdürlüklerince;

a) Kapsam dâhilindeki şirket ve kooperatiflerin ticaret sicilindeki kayıtlı son adreslerine ve sicil kayıtlarına göre şirket veya kooperatifi temsil ve ilzama yetkilendirilmiş kişilere bir ihtar yollanır. Yapılacak ihtar, ilan edilmek üzere Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi Müdürlüğüne aynı gün gönderilir. İlan, ihtarın ulaşmadığı durumlarda, ilan tarihinden itibaren otuzuncu günün akşamı itibarıyla, 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmış tebligat yerine geçer. Ayrıca anılan ilan, bildirci niteliği haiz olarak ilgili ticaret ve sanayi odası veya ticaret, sanayi ya da deniz ticaret odasının internet sitesinde aynen yayımlanır.

b) 559 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince sermaye artırımında bulunmayarak münfesiş olan şirketlere yapılacak iharda; ortaklarından, yönetici veya denetçilerden ya da müdürlerinden tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde tasfiye memurunun bildirilmesi, aksi takdirde, bu madde hükümlerine göre ticaret sicili kayıtlarından unvanın silineceği, şirkete ait malvarlığının unvana ilişkin kaydın silindiği tarihten itibaren on yıl sonra Hazineye intikal edeceği ve bunun kesin olduğu açıkça yazılır.

<sup>82</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7. maddesi 1-2 ve 3. fıkralar

<sup>83</sup> Çalışkan, Merdan, "Yeni TTK Kapsamında Anonim, Limited Şirketler ve Kooperatiflerin Hızlı Tasfiyesi ve Tasfiyesiz Terkini", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:115, İstanbul, 2013, syf. 196-197

Belirtilen şirketler dışında kalan kapsam dâhilindeki diğer münfesiş şirketler ile kooperatiflerden ayrıca, faaliyetlerine devam etme isteğinde bulunmaları hâlinde münfesiş olma nedenini ortadan kaldıran işlemlerin yapılarak ispat edici belgelerin bildirilmesi istenir.<sup>84</sup>

#### 4.4.2- Tasfiye Memurunun Seçimi, Tescili ve İlanı

Tasfiye memuru olarak; şirket veya kooperatifin ortaklarından herhangi biri, ticaret siciline kayıtlı en son yetkilileri ya da bunların belirleyecekleri üçüncü şahıslar bildirilebilir. Tasfiye memuru olarak başka ortak veya yönetici tarafından bildirilen ortak veya yöneticiler ile üçüncü şahısların bu görevi kabul ettiklerine ilişkin yazılı beyan da bildirimde eklenir. Üçüncü şahısların tasfiye memuru olarak tescil edilebilmeleri ortakların veya yöneticilerin hiçbirinin tasfiye memuru olarak bildirilmemiş olmasına bağlıdır.

Ticaret Sicil Müdürlüklerince yapılan ihtar ve ilan üzerine süresi içinde tasfiye memurlarını bildiren şirket ve kooperatiflerin, tasfiye memurları ve tasfiye adresi, ilgili ticaret sicili müdürlüğü tarafından tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve ilgili odanın internet sitesinde ilan edilir. Bu ilanda; şirket veya kooperatifin alacaklıları, alacaklarını kanıtlarıyla birlikte ilan tarihinden itibaren iki ay içinde tasfiye memurlarına bildirmeye davet edilir. Ayrıca ilanda, şirket veya kooperatifin mevcut malvarlığı ile alacak ve borçlarını gösterir listenin; belgeleri ile birlikte ilan tarihinden itibaren bir ay içinde, anonim şirket veya kooperatifin yönetim kurulu, kurulun bir veya birkaç üyesi, denetçileri, limited şirketlerde ise müdür veya müdürler tarafından ilgili tasfiye memuruna verilmesi ihtar edilir. Yapılacak ilan, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmış tebligat yerine geçer.<sup>85</sup>

#### 4.4.3- Tasfiye Süreci

Geçici 7. maddenin altıncı fıkrasına göre tasfiye işlemleri şu şekilde sıralanabilir.

a) Tasfiye memurları, alacaklıların alacaklarını bildirmeleri için öngörülen sürenin sonunda şirketin veya kooperatifin durumunu gösteren bir bilanço hazırlar ve tasfiyeyi altı ay içinde sonuçlandırır. Gerekli hâllerde bu süreyi aşmamak üzere, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bir defaya mahsus olmak üzere ek süre verilebilir.

b) Tasfiye memurlarınca hazırlanan bilançoya göre şirket veya kooperatifin borçlarının varlığından fazla olması hâlinde tasfiye memurları durumu derhal alacaklılara bildirerek şirket veya kooperatifin iflasına karar verilmesi için mahkemeye başvuruda bulunmalarını ister. Bildirimde ayrıca, bildirim tarihinden itibaren üç ay içinde şirket veya kooperatifin iflası için mahkemeye müracaat edildiğinin bildirilmemesi hâlinde kaydın silineceği ihtar olunur. Alacaklıların başvurusu üzerine mahkeme iflasın açılmasına karar verir ve tasfiye İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yürütülür. Süresi içinde şirket veya kooperatifin iflası için mahkemeye müracaat edildiğinin bildirilmemesi hâlinde tasfiye memurlarının başvurusu üzerine ilgili şirket veya kooperatifin unvanı ticaret sicilinden silinir ve bu durum Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

Bu madde hükümlerine göre yapılacak tasfiye işlemlerinde, ilgili kanunların veya esas sözleşmelerin genel kurul kararı alınmasını zorunlu kılan hükümleri uygulanmaz.<sup>86</sup>

<sup>84</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7/4. maddesi

<sup>85</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7/5. maddesi

<sup>86</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7. maddesi 6 ve 7. fıkralar



**4.4.4- Şirketin ve Kooperatifin Unvanının Silinmesi****4.4.4.1- Tasfiye Sonucu Unvanın Silinmesi**

Geçici 7. maddesinde tasfiye sonucu unvanın silinmesi durumlarını 8. ve 10. fıkrasında hüküm altına almıştır. Bu fıkralara göre tasfiye sonucu unvanın silinmesi şu durumlarda gerçekleşir.

1. Geçici 7. madde kapsamında tasfiye memurlarınca düzenlenecek son ve kati bilançonun ticaret sicili müdürlüğüne verilmesi ile tasfiye sona ermiş kabul edilir ve şirketin unvanı ticaret sicilinden silinerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir. İflasına karar verilen şirket veya kooperatifin ise iflas işlemlerinin tamamlandığının bildirilmesi üzerine şirketin veya kooperatifin unvanı ticaret sicilinden silinir ve bu durum Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

2. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten önce (31.07.2012 tarihinden önce) tasfiye işlemlerine başlanılmış şirket veya kooperatiflerin genel kurullarının, kanunun öngördüğü asgari süre ve şartlara uygun olarak toplantıya çağrılmış olmasına rağmen iki defa üst üste toplanamaması ve bu durumun tevsik edilmesi kaydıyla tasfiye memuru tarafından son ve kati bilançonun ticaret sicili müdürlüğüne tevdi edilmesi ile tasfiye sona ermiş kabul edilir ve unvan ticaret sicilinden silinerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.<sup>87</sup>

**4.4.4.2- Resen Unvanın Silinmesi**

Geçici 7. maddenin 9. ve 11. fıkralarında aşağıda sayılan iki durumda resen şirketin veya kooperatifin unvanı ticaret sicilinden silinir.

1. Tasfiye memurlarına şirket veya kooperatifin mevcut malvarlığı ile alacak ve borçlarını gösterir listenin verilmemesi veya tasfiye memurlarınca da bu bilgi ve belgelere erişilememesi hâlinde durum ticaret sicili müdürlüğüne bildirilerek, başka bir işleme gerek kalmaksızın unvan silinir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

2. Ticaret Sicil Müdürlüklerince yapılan ihtar ve ilana rağmen, süresi içinde cevap vermeyen veya tasfiye memurunu bildirmeyen yahut durumunu kanuna uygun hâle getirmeyen veya faaliyette bulunduğunu adres ve kanıtlarıyla birlikte bildirmeyen şirket ve kooperatiflerin unvanı ticaret sicilinden resen silinir. Resen unvanı silinen şirket ve kooperatifler, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile ilgili odanın internet sitesinde ilan edilir.<sup>88</sup>

**4.4.5- Geçici Madde 7'ye Göre Özellikli Durumlar**

Geçici 7. maddenin 12. ve 15. fıkralarında ticaret sicilinden unvanları silinecek şirket veya kooperatiflerin borçlarının ünvanlarının silinmesi etkisi olup olmadığı ve ilgili maddede düzenlenmeyen hususlarda nasıl hareket edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Tasfiye memurlarınca hazırlanan bilançoya göre şirket veya kooperatifin borçlarının varlığından fazla olmasından dolayı tasfiye memurlarının alacaklılara bildirerek şirket veya kooperatifin iflasına karar verilmesi için mahkemeye başvuruda bulunmalarını bildirmesinden itibaren üç ay içinde şirket veya kooperatifin iflası için mahkemeye müracaat edildiğinin bildirilmeyen, Tasfiye memurlarınca beşinci fıkranın (c) bendinde belirtilen bilgi ve belgelerin verilmemesi veya tasfiye memurlarınca da bu bilgi ve belgelere erişilmeyen ve Ticaret Sicil Müdürlüklerince yapılan ihtar ve ilana rağmen, süresi

<sup>87</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7. Maddesi 8 ve 10. fıkralar

<sup>88</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7. Maddesi 9 ve 11. fıkralar

içinde cevap vermeyen veya tasfiye memurunu bildirmeyen yahut durumunu kanuna uygun hâle getirmeyen veya faaliyette bulunduğunu adres ve kanıtlarıyla birlikte bildirmeyen şirket ve kooperatiflerin ticaret sicilinden unvanları silinecek şirket veya kooperatiflerin borçları, unvanlarının silinmesine engel teşkil etmez. Ancak, ticaret sicilinden kaydı silinen anonim şirketler ve kooperatiflerin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının, silinme tarihinden önceki kamu borçlarından doğan sorumlulukları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında devam eder.

Geçici 7. maddede düzenlenmeyen hususlarda ilgili kanun ve esas sözleşmelerde öngörülen usullere göre hareket edilir. Bu madde gereğince tasfiye edilmeksizin unvanı silinen şirket veya kooperatiflerin ortaya çıkabilecek malvarlığı, unvana ilişkin kaydın silindiği tarihten itibaren on yıl sonra Hazineye intikal eder. Hazine bu şirket ve kooperatiflerin borçlarından sorumlu tutulmaz. Tasfiye memurlarının sorumlulukları konusunda, özel kanunlardaki sorumluluğa ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun veya Kooperatifler Kanunu hükümleri uygulanır. Ticaret sicilinden kaydı silinen şirket veya kooperatifin alacaklıları ile hukuki menfaatleri bulunanlar haklı sebeplere dayanarak silinme tarihinden itibaren beş yıl içinde mahkemeye başvurarak şirket veya kooperatifin ihyasını isteyebilir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yapmaya yetkilidir.<sup>89</sup>

## 5- SONUÇ ve ÖNERİLER

İnfisah ve fesih kavramlarının en önemli sonucu olan tasfiye kavramı, günümüzde şirketinin faaliyetinin sonlandırmasını isteyen herkesin yakından ilgilendiği konulardan biridir. Şirketlerin tasfiyesinin mevzuata uygun olarak yapılabilmesi için yukarıda bahsi geçen iki kanunun, diğer bir deyişle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu büyük önem arz etmektedir. Bu kanunlarda tasfiye konusuna ilişkin olarak ele alınan hususlara dikkatlice yaklaşıp ona göre tasfiyenin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bahse konu iki kanunda tasfiye konusunda birbirini tamamlayıcı hükümler içermektedir.

Yapılan bu çalışmada tasfiye konusuna iki açıdan bakmaya çalışılmıştır. İlk olarak sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin gibi kurumların kurumlar vergisi mükellefi olduğu düşünüldüğünde tasfiye sonucu mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanuna göre konuyla ilgili olarak gerek verecekleri beyannameler, hesaplanacak tasfiye sonucu kar/zararlar, gerekse de tasfiye döneminin vergisel açıdan nasıl şekilleneceği son derece önem arz etmektedir. Ayrıca şirketlerin ticari hayatta bağlı oldukları, koyduğu kurallara uymak konusunda kendilerini sorumlu gördükleri bir diğer kanun Türk Ticaret Kanunudur. Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 31.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş daha çok yeni bir kanundur. Bu nedenle tasfiye konusunda öğrenilmesi gereken bir çok hükmü kendi bünyesinde barındırmaktadır. Türk Ticaret Kanunu tasfiye konusunu her bir şirket türü açısından çok detaylı olarak açıklamıştır. Ayrıca sınırlı bir süre için uygulama alanı olan geçici 7. maddesinde bu sınırlı süre içinde belirli özelliklere sahip olan şirketlerin (anonim ve limited) ve kooperatiflerin tasfiyesi hakkında birçok özellikli durumdan bahsetmiştir.

Tasfiye sürecine girecek olan her şirket sahibi veya sahipleri, gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu gerekse de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununu konuyla ilgili olarak çok iyi analiz etmeli ve tasfiye sürecinde nasıl bir yol izleyeceklerini buna göre şekillendirmeleri gerekmektedir.

<sup>89</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 7. Maddesi 12, 15 ve 16. fıkralar

**KAYNAKÇA**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 818 Sayılı Eski Türk Borçlar Kanunu
- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu
- 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
- 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 4 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Akın, Murat Yusuf, Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor, Ya Siz?, KPMG Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. , I.Baskı, İstanbul, 2011.
- Arslan, Osman, Doğan, Hasan, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Tasfiye", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:151, Ankara, 2012.
- Bozkır, Ender, "Kurumların Zarar Mahsubu ve Tasfiyenin Zararla Sonuçlanması Durumunda Düzeltme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:283, Ankara, 2012.
- Çalışkan, Merdan, "Yeni TTK Kapsamında Anonim, Limited Şirketler ve Kooperatiflerin Hızlı Transferi ve Tasfiyesiz Terkini", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:115, İstanbul, 2013.
- <http://www.ttkd.org.tr/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf> Erişim Tarihi: 06.03.2014
- Bahadır, Fulya, [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_528.htm), Erişim Tarihi:12.03.2014
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Cilt:2, Acar Basım ve Dağıtım, Ankara, 2013
- Nazalı, Ersin, "Anonim Şirketlerde Tasfiye, Birleşme, Devir, Nev'i Değiştirme, Bölünme ve Hisse Değişimi: Kurumlar Vergisi Açısından Yaklaşım", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.
- Nazalı, Ersin, "Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre Tasfiye Döneminde Zarar Mahsubu Süreci ve Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumunda Düzeltme", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:330, Ankara, 2009.
- Özcan, Hüseyin, "Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Devir, Tasfiye Süreçleri ve Vergilendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2009.
- Özdemir, Murat, "Tasfiye Süreci Üzerine Bir İnceleme", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:142, Ankara, 2011.
- Sezgin, Bülent, "Tasfiyeye Giren Kurumlarda Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:115, İstanbul, 2013.
- Sezgin, Bülent, "Tasfiyeye Giren Kurumlarda Beyanname Verme Süreleri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:116, İstanbul, 2013.
- Şişman, Gülden, "Türk Ticaret Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye İşleminin Vergisel Boyutu", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2008.
- Tekin, Selçuk, "Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Tasfiye ve Vergilendirme", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- Tekin, Selçuk, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Ankara, 2007.
- Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, EPAMAT Basım, Ankara, 2013