

TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA EREN ŞİRKETLER HAKKINDA YAPILAN VERGİ TARHİYATLARININ HUKUKA UYGUNLUĞU ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

LEGALITY OF TAX ASSESSMENT OF TAXPAYERS THAT HAVE
ENDED THEIR LEGAL PERSONALITY, AND SOME SUGGESTIONS



Talat ŞENER*

ÖZ

Şirketlerin hukuk düzeninde varlığı ticaret sicilinden silinmeleriyle birlikte ortadan kalkmaktadır. Hukuki olarak herhangi bir ehliyeti olmayan hükmi şahısların temsilinden söz etmek mümkün değildir. Herhangi bir tüzel kişiliği olmayan şirketler adına vergi tarhiyatı yapmak suretiyle idari işlem tesis etmek verilen yargı kararları da dikkate alındığında hem hukuka uygun olmayacak hem de hukukun temel esaslarından hakkaniyet ilkesiyle bağdaşmayacaktır. VUK 10. maddesinde yapılan kanuni düzenlemeyle söz konusu tarhiyatın ilgili kanuni temsilci adına tesis edilmesi hükmedilmiştir. Bu düzenleme vergiyi doğuran olayla ilgili olmayan bir şahsın mükellef olarak muhatap alınmasına yol açmaktadır. Bu noktada ek tasfiye müessesinin işletilmesi veya ticaret sicil müdürlüklerinin vergi incelemelerini bekletici unsur olarak görmesi konunun hak-

ABSTRACT

The existence of companies in the legal life ends when they are removed from the registry. The legal personalities with no legal competence and rights have no representation. In the light of case law, administrative processes by tax assessments on this kind of companies with no legal personality are both contrary to law and the principle of equity. The rules existing under Article 10 of the TPL lays down that tax assessment must be made on the name of legal representative. As a result of this rule, someone who is not related with the taxable event is regarded as the taxpayer. At this point, auxiliary liquidation rules should be applied, and the fact that the registrar holds the removal of the company's legal personality due to ongoing tax examinations would serve the principle of justice.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, talat.sener@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0003-4213-1626.

Şener, T. (Mayıs 2020). Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketler Hakkında Yapılan Vergi Tarhiyatlarının Hukuka Uygunluğu ve Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu*, 248, (56-66).

Bu makale hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 11.12.2019 / M.K.T.: 20.04.2020

kaniyet ilkesine uygun hale getirilmesi amacına hizmet edeceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tüzel Kişilik, Tasfiye, Vergi Tarhiyatı, Kanuni Temsilci, VUK 10. Madde.

Jel Sınıflandırması Kodları: G33, H20, H29, K15, K34.

GİRİŞ

Şahıslar doğar, gelişir ve ölürler. Bu süreç insanoğlunun topluluk halindeki yaşamlarını devlet temeline oturttuklarından beri günümüze kadar tekâmül ederek gelmiştir. İnsanoğlu var olduğu sürece de bu olgunlaşma devam edecektir. Hukuk düzeni içerisinde vücut bulan söz konusu olgunlaşma şahısları hükmi ve gerçek olmak üzere ikiye ayırmıştır. Gerçek ve hükmi şahıslar hukuk düzeninde varlık gösterebilmekte, borçlanmakta borç verebilmekte ticari ilişki içerisine girebilmektedir. Gerçek kişiler hukuk düzeninde ölüm ile hükmi şahıslar günümüz ifadesiyle tüzel kişiler ise tasfiye (dağıtma) veya infisah (dağılma) müesseseleriyle ortadan kaybolmaktadır. Dil kökeni itibarıyla temiz, halis olma ve arıtma anlamlarına gelen tasfiyeyi ticaret hukuku açısından hükmi şahısları arıtma işlemi olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Tasfiye hükmi şahsın, varlıklarını ve yükümlülüklerini arıtmak suretiyle tertemiz bir şekilde ortadan kaldırmaktır.

Söz konusu arıtma işlemi hükmi şahıs ile münasebet kuran tarafları ilgilendirmesi yanında birçok işlemi de bünyesinde barındırmaktadır. Kişilerin içinde buldukları her süreç kamunun çıkarlarını korumak adına devleti nasıl ilgilendiriyorsa tasfiye süreciyle de devlet yakinen ilgilenmektedir. Vergi incelemelerinde tasfiye müessesesi önemli bir yerde bulunmaktadır. Vergi incelemesi tasfiye sürecinde yerine getirilmesi gereken işlemlerden

Keywords: Legal personality, liquidation, tax assessment, legal representative, Article 10 of TPL

JEL Classification Codes: G 33, H 20, H 29, K 15, K 34

bir tanesidir. Tasfiye sürecinde yürütülen vergi incelemesi tasfiye dönemine ait olmakla birlikte normal faaliyet dönemine de ilişkin olabilir.

Bu çalışmanın amacı; Hükmi şahısların hukuk düzeninde var olması kadar önem arz eden sona erme sürecini ve tasfiye işlemlerini genel olarak ifade etmek, tasfiye işlemlerinde rol alan tarafların bu süreçte ortaya çıkan sorumluluklarını ortaya koymak, normal faaliyet dönemine ilişkin vergi incelemesi devam ederken tüzel kişilerin tasfiye girmesi ve tasfiye işlemlerinin vergi incelemesi sonuçlanmadan tamamlanması durumlarında yapılacak vergi tarhiyatlarının hukuki yapısı, bu hukuki yapıya ilişkin eleştiriler ve çözüm yollarını ifade etmektir.

1- GENEL OLARAK ŞİRKETLERDE TASFİYE SÜRECİ

Ülkelerin ticaret hayatına şekil veren en temel düzenlemeler ticaret kanunlarıdır. Ülkemizdeki ticaret kanunlarının ilki Osmanlı döneminde kanunname-i ticaret adıyla kabul edilen ticaret kanunu iken günümüzde geçerliliğini sürdüreni ise 14.02.2011 tarih ve 6102 sayılı resmi gazete-de yayımlanarak yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunudur. Gerek gerçek şahısların gerekse hükmi şahısların ticaret ilişkilerine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Türk Ticaret Kanununun 124. maddesinde¹ şirketler şahıs ve sermaye olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

¹ TTK 124. Madde; (1) Ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. (2) Bu Kanunda, kolektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır. (2) Bu Kanunda, kolektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.

Türk Ticaret Kanununda şirketlerde birden fazla sona erme sebebi² belirlenmiştir. Sona erme halleri söz konusu olan şirketler hakkında tasfiye hükümleri geçerlidir. TTK da anonim şirketlerin sona erme halleri belirlenmiş ve bunlar için tasfiye hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiş diğer taraftan da genel olarak anonim şirketler için geçerli olan sona erme hallerinin diğer sermaye şirketleri içinde geçerli olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla tasfiye hükümleri için belirtilen düzenlemeler tüm sermaye şirketleri için de geçerli olacaktır.

“Türk Hukukunda gerçek kişiler için söz konusu olan durumun aksine, tüzel kişiliğin sona ermesiyle malvarlığının doğrudan aktarılmasını sağlayan bir mirasçılık düzeni öngörülmemiştir; tüzel kişilerin halefleri de yoktur. Sadece ticaret sicilinden şirketin kaydının silinmesi ile ortaklar adi şirket olarak ticaret şirketinin devamı şeklinde hukuki ilişkiler sürdüremez ve doğrudan faaliyette bulunamazlar. Bu nedenle tüzel kişilik ve şirket ortadan kaldırılmadan önce şirket malvarlığının dağıtıldığı ve hukuki ilişkilerinin sonlandırıldığı tasfiye işlemlerinin yapılması gerekir. Bu durum, bir ticaret şirketinin sona ermesiyle hukuki varlığının ortadan kalkmasının birbirinden ayrılması sonucunu doğurur. Bir diğer ifadeyle, şirketin sona ermesiyle tüzel kişiliğin sona ermesi birbirinden farklıdır.”³

Sermaye şirketlerinin tasfiye süreci birçok işlemi bünyesinde barındırmaktadır. Bu işlemler TTK da tasfiye işleri olarak 540 ila 545. madde-

lerde belirtilmiştir. Söz konusu tasfiye işleri; ilk envanter ve bilanço çıkarılması, alacaklıların çağırılması ve korunması, diğer tasfiye işleri, tasfiye sonucunu dağıtma, defterlerin saklanması ve şirket unvanının sicilden silinmesi şeklinde belirlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda tasfiye sürecine etki edecek önemli bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre söz konusu kanunun 17. maddesinde belirtildiği üzere tasfiye işlerini yürüten tasfiye memurları tasfiyenin bitmesinden itibaren 30 gün içinde verecekleri tasfiye beyannamesi ile tasfiye sürecinde yapılan işlemlerin vergi kanunları yönünden değerlendirilmesini yani vergi incelemesini talep ederler.

Tasfiye sürecini daha iyi anlamak adına tasfiye işlerinden belli başlılarının açıklanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

- İlk Envanter ve Bilanço Çıkarılması;

Tasfiye memurlarının ilk olarak yapacakları iş şirketin an itibarıyla durumunu belirlemek amacıyla her türlü varlıklarını ve kaynaklarını gerekirse varlıklara değer biçmek için uzmanlara başvurma yöntemi de dâhil (olmak üzere) tespit etmektir. Ayrıca bu iş içerisinde şirketin defterlerine envanter kayıt işlemleri yapılarak şirketin her türlü defter ve belgelerinin tasfiye memurlarınca teslim alınması işlemini de barındırmaktadır. Söz konusu bu işin yapılması tasfiye işleminin amacı doğrultusunda sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve sonuçlanması için hayati bir öneme sahiptir.

² 1 - Sona erme sebepleri (TTK Madde 529, 530 ve 531)1. Genel olarak Anonim şirket; 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 öngörülmüş 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,2. Özel hâller a) Organların eksikliği, b) Haklı sebeplerle fesih

³ Damla SONGUR “Türk Hukukunda Şirketlerin İhyası”. (https://www.academia.edu/38120623/T%C3%9CRK_HUKUKUNDA_%C5%9E%C4%B0RKETLER%C4%B0N_%C4%B0HYASI_YARGITAY_KARARLARI_%C5%9E%C4%9EINDA_TTK_GE%C3%87%C4%B0C%C4%B0_7._MADDE_%C3%9CZER%C4%B0NE_DE%C4%9EERLEND%C4%B0RMELER) Erişim tarihi: 30 Kasım 2019.

- Alacaklıların Çağırılması Ve Korunması;

Şirketlerin varlıklarının ve kaynaklarının arındırılması şeklinde tanımladığımız tasfiye müessesesi bu amacını birden fazla yöntemle yerine getirir. Bu yöntemlerden bir tanesi de şirket alacaklılarından yasal deftere kayıtlı olanları taahhütlü mektupla; diğer alacakları ise ticaret sicil gazetesinde, şirketin internet sitesinde ve ana sözleşmede belirtilen diğer şekillerde birer hafta arayla üç kez ilan etmek suretiyle şirketin tasfiye girdiğinin bilgilendirilmesi ve tasfiye memurlarına şirketten alacaklı olduklarını bildirmeye çağrılmasıdır.

- Tasfiye Sonucunu Dağıtma;

Tasfiye sürecine giren şirketlerde alacaklılar alacaklarını şirketin varlığından aldıktan sonra kalan varlık ana sözleşmede aksi kararlaştırılmadığı sürece şirket ortakları arasında sermaye ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Ortaklara yapılacak söz konusu dağıtım; mahkeme tarafından aksine bir karar verilmedikçe alacaklılara yapılan üçüncü ilandan itibaren altı ay geçmedikçe yapılamaz.

- Defterlerin Saklanması;

Tasfiyeyi yürüten tasfiye memurları tarafından tasfiyenin bitmesiyle birlikte şirketin her türlü ticari yazışmalarını, defter ve belgelerini TTK'nın 82. maddesi gereğince on yıl süreyle saklamak üzere şirket merkezinin en son kayıtlı olduğu yerin sulh mahkemesine teslim edilmesidir.

- Şirket Unvanın Sicilden Silinmesi;

Tasfiyeyi yürüten tasfiye memurları tarafından tasfiyenin sona ermesiyle ticaret unvanının kayıtlı olduğu ticaret sicilinden silinmesinin talep edilmesi işlemidir. Söz konusu talep üzerine ticaret sicil müdürlüğü tasfiye işlemleri tamamlanan şirketin ticaret unvanını ticaret sicilden silip ilan etmek suretiyle şirketin tüzel kişiliğini sona erdirir.

- Tasfiye Beyannamesi ile Tasfiye Sürecinde Yapılan İşlemlerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesinin Talep Edilmesi;

(Bu işlem) Tasfiye memurları tasfiye işlemlerine ilişkin işlemleri tamamladıktan itibaren 30 (gün) içinde tasfiye beyannamesiyle birlikte tasfiye dönemlerindeki işlemlerin vergi kanunları yönünden incelenmesini isteyen bir talepname verilmesi işlemidir. Tasfiye memurlarının inceleme talebinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelmeye yetkili olanlar tarafından incelemeye başlanması gerekir.⁴

2- TASFİYE DÖNEMİ SORUMLULUKLARI ile TASFİYE DÖNEMLERİNDEKİ VERGİ İNCELEMELERİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN VERGİSEL YÖNDEN SORUMLULUKLAR

Devlet kamu giderlerini yerine getirebilmek için Anayasanın 73. maddesine dayanarak herkesten (gerçek, hükmi şahıslar, dernek, vakıflar ve benzeri) vergi toplar. Ödenmesi gereken bu vergilerin doğruluğu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak devletin en doğal hakkıdır. Devlet bu hakkını vergi incelemesi yapmak suretiyle kullanır. Şirketler vergi incelemesi devam ederken inceleme sürecinde tasfiye işlemlerine başlayabilir. Vergi incelemesi devam eden şirketin tasfiye işlemlerine başlamasına ve bu işlemleri sonlandırmasına ilişkin herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır. Bu noktada tasfiye döneminde yürütülen işlemlerin vergisel yönden değerlendirilmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunun 17. maddesi gereğince yürütülen vergi incelemesi ile karıştırılmaması gerekmektedir. Söz konusu inceleme tasfiye dönemine aitken, vergi incelemesi devam ederken tasfiye işlemlerine başlanması sırasındaki inceleme normal faaliyet dönemine

⁴ Ersin NAZALLI. *Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul 2018. s122.

ilişkindir. İşte normal faaliyet dönemine ilişkin yürütülen inceleme devam ederken şirketlerin tasfiye işlemlerine başlamaları durumunda ortaya çıkan sorumluluklar, tasfiye dönemindeki sorumluluklar ile tasfiye dönemine ilişkin vergi incelemesi yürütülürken ortaya çıkan sorumluluklardan farklılık arz etmektedir. Makalenin bu bölümünde vergisel yönden gerek tasfiye döneminde ortaya çıkan sorumluluklar gerek tasfiye dönemine ilişkin yürütülen vergi incelemelerinde ortaya çıkan sorumluluklar gerekse de normal faaliyet dönemine ilişkin vergi incelemesi yürütülürken tasfiye işlemlerinin başlaması ile ortaya çıkan sorumluluklar üzerinde durulacaktır.

Hükmi şahısların hukuk düzeninde yok olmasına bir başka ifadeyle tüzel kişiliklerinin ortadan kaldırılmasına yol açan tasfiyeye ilişkin iş ve işlemleri yürütmekle görevli olan tasfiye memurlarının bu aşamada sorumlulukları amme alacağının korunması bakımından hayati öneme sahiptir. Nitekim kanun koyucu tasfiye memurlarının sorumluluklarını Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda çok yönlü olarak ele almıştır.

Bahse konu sorumluluk Vergi Usul Kanunun 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tüzel kişilerin ödevlerini yerine getirmekle görevli kanuni temsilciler söz konusu ödevleri yerine getirmedikleri takdirde tüzel kişinin varlığından

tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar⁵ (ceza, gecikme faizi, zammı vb.) kanuni temsilcinin varlıklarından alınır. Tasfiye dönemine ilişkin şirket tüzel kişiliği adına vergi ve vergiye bağlı alacaklar söz konusu olduğunda bu vergi ve vergiye bağlı alacaklar şirket varlığından karşılanamaz ise söz konusu kamu alacaklarından şirketin ödevlerini yerine getirmeyen tasfiye dönemi kanuni temsilcisi yani tasfiye memuru şahsi mal varlığı ile sorumludur.

Şirketler hukuk düzeninden varlık göstermediklerinde şirketlerin herhangi bir karşılıkları bulunmamaktadır. Ticaret sicile tescil ile hukuk düzeninde varlık kazanan şirketler ticaret sicilden silinmek suretiyle hukuk düzenindeki varlıklarını kaybederler. Hukuk düzeninden varlığını kaybeden şirketlerin normal faaliyet dönemine ilişkin ve/veya tasfiye dönemine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi müteselsilen sorumlu olmak üzere ilgili dönem kanuni temsilcilerinden (şirketlerin tasfiye dönemi kanuni temsilcisi tasfiye memurudur.) biri adına yapılır. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları normal faaliyet dönemine ilişkin şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında tasfiye dönemine ilişkin ise tasfiye sonucu dağıtılan tutar ile sınırlıdır⁶.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, bir başka açıdan ele alınarak Kurumlar Vergisi Kanunun 17. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinde de düzenlenmiştir. Buradaki sorumluluk icra iflas

⁵ Vergin Usul Kanunun 333. maddesinde yer alan "Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır" hükmünün buradaki düzenleme ile uyumlu olduğu görülmektedir.

⁶ Yapılan açıklamaya ilişkin düzenleme; Kurumlar Vergisi Kanunun 17. maddesinin 1 fıkrasının 9 numaralı bendinde yer alan ifade 21.03.2018 tarih 7103 sayılı kanunla mülga edilerek madde metninde herhangi bir değişiklik yapılmadan Vergi Usul Kanunun 10. maddesine derpiş edilmiştir.

kanunun 206. maddesinde belirtilen imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklara ödeme yapılması durumunda ortaya çıkan bir sorumluluktur. Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen söz konusu bu sorumlulukta esas alınan ölçüt İcra İflas Kanunun 207. maddesinde⁷ belirtilen şarta göre İcra İflas Kanunun 206 maddesinde⁸ yapılan sıralamadır. Buna göre tasfiye memurları, uygun bir karşılık ayırmadan imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklara ve/veya ortaklara ayni ve/veya nakdi herhangi bir şekilde şirket varlıklarından aktarımda bulunurlarsa şirketlerin tahakkuk etmiş, tasfiye beyannamesine göre hesaplanan ve diğer itirazlı tarhiyatlara ilişkin vergiler ile bunların zamları ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Son olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında tasfiye memurlarının sorumlulukları, şirketlerin her türlü kamu borçlarını ödemediği veya ödemek üzere karşılık ayırmadan önce tasfiye kararı üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamayacakları üzerinedir. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen söz konusu tasarruf ile sınırlı kalmak üzere sorumlu olurlar. Kanuni temsilcilerin

sorumluluğu başlıklı mükerrer 35.madde; tüzel kişilerin varlıklarından karşılanamayan bu kanun kapsamına giren tüm amme alacakları kanuni temsilcilerin malvarlıklarından karşılanacağını hükme bağlamıştır.

Kanun koyucu kamu alacaklarını güvence altına almak amacıyla şirketlerin tasfiye dönemine ilişkin kanuni temsilcilerine Vergi Usul, Kurumlar Vergisi ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunlarda farklı açılardan sorumluluklar yüklemiştir. Yukarıda değinilen bu sorumluluklar hukuki açıdan önemli farklılıklar arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki sorumluluk kusur sorumluluğu iken Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun kapsamında bir sorumluluk ortaya çıkması için herhangi bir kusura gerek yoktur. Bir başka ifadeyle Vergi Usul Kanundaki sorumluluk *“kusur sorumluluğu”* Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda düzenlenen sorumluluk *“kusursuz sorumluluk”* halidir. Çünkü tasfiye memurlarının sorumluluğu için amme alacağının şirket varlığından alınamaması; Vergi Usul Kanununda, tasfiye memurlarının ödevlerini yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkması gerekirken, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda

⁷ İcra İflas Kanunun 207. maddesinde şirketlerin alacaklılarına iflas masasının satış tutarından yapacağı ödemenin sırası belirlenmiştir. Söz konusu maddede yapılan belirlemeye göre

Birinci sırada;

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dâhil 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 yaşıatılması 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.

İkinci sırada;

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

Üçüncü sırada;

Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar,

Dördüncü sırada;

İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar, vardır.

⁸ İcra İflas Kanunun 207. maddesine göre 206. maddede belirtilen sıralamada bir önceki sıradaki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar.

bu durum herhangi bir şarta bağlanmamıştır.⁹ Bir başka farklılık Kurumlar Vergisi Kanunun 17. maddesi kapsamında ortaya çıkan sorumluluk şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye döneminde beyan edilen vergileri ve itirazlı tarhiyatları kapsamaktayken Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda ortaya çıkan sorumluluk tüm amme alacaklarını içermektedir.

Diğer taraftan tasfiye süreci başlayan şirketler adına en büyük sorumluluk tasfiye memurlarına ait olmakla birlikte şirketin ortaklarına ve alacaklarına da bir miktar sorumluluk yüklenmiştir. Vergi güvenliğinden hareketle düzenlemeye giden kanun koyucu Kurumlar Vergisi kanununda şirketlerin tahakkuk etmiş, tasfiye beyannamesine göre hesaplanan, diğer itirazlı tarhiyatlara ilişkin ve tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda tarh edilecek vergiler ile bunların zamları ve cezaları için gerekli karşılık ayırmadan şirketin varlığından herhangi bir şekilde şirketin ortaklarına ve/veya alacaklarına iktisadi kıymet aktaran tasfiye memurları her ne kadar sorumlu tutulsa da idare söz konusu vergi ile bunların zam ve cezaları için doğrudan kendisine iktisadi kıymet aktarılan şirket ortaklarından arayabilir.

Ayrıca kendisine iktisadi kıymet aktarılan ortakların aldıkları değerler bahsi geçen vergi ile bunların zam ve cezalarını karşılamazsa idare bu noktada şirketin imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklılarından alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil edenlere rücu edebilir. Kanun yapıcı burada tasfiye halindeki şirketten olan alacakla-

rını tamamen veya kısmen tahsil eden imtiyazsız alacaklıları söz konusu vergi ile zam ve cezaları açısından sorumlu kılmıştır.

3- VERGİ İNCELEMESİ DEVAM EDEN ŞİRKETİN TASFİYE SÜRECİNE BAŞLAMASIYLA ORTAYA ÇIKAN HUKUKSAL PROBLEMLER

Vergi incelemesi, şirketlerin sonuçlanmamış hesap dönemi dâhil tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Tarh zaman aşımı süresine uğramayan bu hesap dönemi şirketin normal faaliyet dönemi olabildiği gibi tasfiye dönemi de olabilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar yapılan görevlendirmeler doğrultusunda kendilerine gelen vergi incelemesi işlerini yasal sürelerle sınırlı olmak üzere en sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlandırmakla yükümlüdürler.

Vergi inceleme elemanları¹⁰ inceleme sürecinde inceledikleri mükelleflerin hukuk düzende ortaya çıkan birçok işlemleri ile karşılaşabilirler. Örneğin unvan ve adres değişiklikleri, hisse değişimleri, kanuni temsilci değişiklikleri ile tasfiye işlemlerine başlanması ve tasfiyenin bitirilmesi gibi birçok işlem şirketlerin hukuk düzenindeki varlığına ilişkin önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan en önemlileri şirketlerin tasfiye işlemlerine başlanması ve bu tasfiye işlemlerinin bitirilmesidir.

Şirketlerin normal tasfiye dönemine ilişkin vergi incelemesi yürütülürken tasfiye işlemlerine başlanması ve inceleme tamamlanmadan tasfiye

⁹ Söz konusu bu farklılık kanunun koyucu tarafından 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı kanun ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun mükerrer 35. maddesine “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur. Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” hükmü eklenmek suretiyle ortadan kaldırılmak istenmiştir. Bu kanun hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından 19.03.2015 tarih ve E.2014/144,K.2015/29 sayılı kararı ile anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

¹⁰ Vergi inceleme elemanlarından kasıt vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Lütfen bu makalenin 4 numaralı dipnotuna bakınız.

işlemlerinin bitirilmesi uygulamada çok sık karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte sonuçları bakımından önemli hukuksal problemler doğurmaktadır. Çünkü şirketlerde tasfiye işleminin sonuçlandırılmasıyla birlikte şirket ticaret sicilinden silinerek hukuk düzeninde varlığı ortadan kalkmaktadır.¹¹ Hukuk düzeninde varlığı ortadan kalkan şirket taraf olma ehliyetini yitirdiği gibi hak ehliyetini de kaybetmektedir. Bu noktada hakkında vergi incelemesi yürütülen şirket adına gerek vergi inceleme elemanları gerekse vergi dairesi tarafından tesis edilecek idari işlemlerin hukuksal geçerliliği tartışmalı olacaktır.

Ticaret sicilden silinmek suretiyle hak ve fiil ehliyetini kaybeden şirketler adına genelde idari işlem özelde vergi tarhiyatı tesis edilmesi, birçok yargı kararı ile iptal edilmiştir.¹² Kanun koyucu, idari işlemlerin hukuka uygun olması gerektiğinden hareketle bu durum karşısında 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunun 17. maddesine ilave hüküm getirmiştir. Buna göre ticaret sicilden silinmek suretiyle hak ve fiil ehliyetini kaybeden tüzel kişiler adına yapılacak her türlü vergi tarhiyat ve cezalarının kanuni temsilci adına yapılması gerekmektedir. Söz konusu ilave hüküm sadece kurumlar vergi-

sine yönelik düzenlemeler yapılan Kurumlar Vergisi Kanununda 27.03.2018 tarih ve 7103 sayılı kanun ile mülga edilerek daha genel bir kanun olan Vergi Usul Kanunun kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı 10. maddesine herhangi bir değişiklik yapılmadan eklenmiştir. Hak ve fiil ehliyeti olmayan hükmi şahıslar adına idari işlem tesis edilerek vergi tarhiyatı yapılmasıyla ortaya çıkan hukuki problem vergi tarhiyatının muhatabını belirlemek suretiyle yasal zemine oturtulmuştur. Diğer taraftan sorumlu konumunda olan kanuni temsilcilere tüzel kişiliğin işlemleri dolayısıyla gerek normal faaliyet dönemine gerekse tasfiye dönemine ilişkin vergi borcu terettüp ettirilmesi hukukun temel kavramlarından olan "hakkaniyet ilkesiyle"¹³ bağdaşmayacaktır. Nitekim yüksek yargı kararlarının gerekçeleri bu ilke temelinde yazıldığı görülmektedir.¹⁴

Diğer taraftan vergi hukukunda mükellef kavramı genel olarak Vergi Usul Kanununda özel olarak ise her vergi türünde ayrı ayrı tanımlanmıştır. Genel tanıma göre mükellef, vergi kanunlarına istinaden adına vergi borcu terettüp edilen hükmi veya gerçek şahıslardır. Vergi mükellefiyeti, esas itibarıyla vergiyi doğuran olayın vergi mükellefi nezdinde gerçekleşmesi ile doğmaktadır.¹⁵ Bu-

¹¹ Şirketlerin ticaret sicilinden silinmesi, tüzel kişiliklerini kaybetmesi açısından bildirici nitelikte mi yoksa kurucu nitelikte olup olmadığı hukuk öğretisinde tartışmalı bir konudur. Detaylı bilgi için lütfen Dr. Damla SONGUR' a ait "Türk Hukukunda Şirketlerin İhyası Yargıtay Kararları Işığında TTK Geçici 7. Madde Üzerine Değerlendirmeler" isimli çalışmaya bakınız.

¹² Örnek Yargı Kararları; 1- Danıştay 7. Dairenin 20.01.2003 Tarih ve Esas; 2000/711 ve Karar; 2003/23 sayılı Kararı,

2- Danıştay 7. Dairenin 20.01.2003 Tarih ve Esas; 2001/4136 ve Karar; 2004/801 sayılı Kararı,

3- Danıştay 4. Dairenin 20.01.2003 Tarih ve Esas; 2004/639 ve Karar; 2005/578 sayılı Kararı,

4- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.04.2017 Tarih ve Esas; 2017/163 ve Karar; 2017/257 sayılı Kararı (İlgili yargı kararlarına www.danistay.gov.tr , www.kazanci.com ve www.lebibyalkin.com.tr internet adreslerinden ulaşılabilir.)

¹³ Hakkaniyet ilkesinin felsefesi hakkında detaylı bilgi için lütfen Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisinin 2013 yılının 15. sayısında Talip KABADAYI tarafından kaleme alınan "Hakkaniyet Adaletin Temelidir" isimli makaleye bakınız.

¹⁴ "Kanuni temsilcilerin ödevini ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde sorumluluklarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için öncelikle asıl borçlu tüzel kişilik adına hukuka uygun olarak yapılmış bir vergilendirme bulunması, bu vergilendirmenin kesinleşmesi ve tüzel kişiden usulüne uygun şekilde aranmasına karşın borcun tamamı veya bir kısmının tahsil edilememiş olması gerekmektedir." (Danıştay-Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2012/168-K.2012/322 sayılı Kararı-www.lebibyalkin.com).

¹⁵ Dr. Mehmet Ali ÖZYER. "Kamu Gelirleri Mevzuatı Denetçi Yardımcıları İçin Ders Notları" (https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kamu_Gelirleri.pdf). Erişim tarihi:01 Aralık 2019.

nun için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın kurulması gerekir. Kanun koyucu vergi türleri itibarıyla vergi mükelleflerini tayin etmede, verginin konusu ile mükellef arasındaki bağın kurulması temelinden hareket etmiştir. Hâlbuki hukuki probleme çözüm amacıyla yapılan yasal düzenlemede vergi tarhiyatının vergiyi doğuran olayla ilgili olamayan kanuni temsilcisi adına yapılmasını hükmetmektedir. Oysaki herhangi bir tüzel kişiliği olmayan hükmi şahsın temsilinden söz etmek hukuken mümkün değildir.

Özetlemek gerekirse; ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliği ortadan kalkan şirketler hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda bu şirketler adına vergi tarhiyatı yapılmak suretiyle gerçekleştirilen idari işlemin ciddi hukuki problemler ortaya çıkardığı yargı kararları ile sabit olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu hukuki problem iş bu makalede bahsi geçen yargı kararlarının özüne sirayet edilmeden bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

4- VERGİ İNCELEMESİ DEVAM EDEN ŞİRKETİN TASFİYE SÜRECİNE BAŞLAMASIYLA ORTAYA ÇIKABİLECEK PROBLEMLERE İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Şirketler normal faaliyet dönemlerine ilişkin haklarında yürütülmekte olan vergi incelemesi devam ederken tasfiye işlemlerine başlayabildikleri gibi başladıkları tasfiye işlemlerini söz konusu vergi incelemesi sonuçlanmadan da bitirebilirler. Haklarında yürütülen vergi incelemesi sonuçlanmadan tasfiye işlemlerini tamamlayarak tüzel kişiliklerini ticaret sicilden sildirmek suretiyle ortadan kaldırmalarına engel olacak herhangi bir hukuki düzenleme bulunmamak-

tadır. Bu durum normal faaliyet dönemine ilişkin sürdürülmekte olan vergi incelemesi sonucunda şirket tüzel kişiliğine yapılacak tarhiyatın hukuki geçerliliğine hâle getirmektedir. Çünkü şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilden silinmek suretiyle ortadan kalktığı için vergi incelemesi sonucunda yapılması gereken tarhiyatların ticaret sicilinden silinen şirketler adına yapılması durumunda, yapılan tarhiyat; yargı tarafından iptal edilmesi halinde hukuki geçerliliği olmayan idari işlem niteliğine dönüşmektedir. Diğer taraftan yapılan yasal düzenlemeye istinaden tüzel kişiliği olmayan şirketlere yapılacak söz konusu tarhiyatın ilgili kanuni temsilci adına yapılması yukarıda ifade edildiği gibi ciddi bir hukuki problem ortaya çıkarmaktadır. Bu durum kamunun hem maddi hem de zaman yönünden kayba yol açmaktadır. Bu noktada idari işlemlerin hukuka uygun olması gerektiği prensibinden hareketle iki farklı öneri sunulacaktır.

Türk ticaret hukukunda “*Ek Tasfiye Muesse-si*”¹⁶ 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile (kendine) yer bulmuştur. Türk Ticaret Kanunun 547. maddesinde düzenlenen Ek Tasfiyenin zorunlu olması halinde ticaret sicilden silinen şirketin son tasfiye memuru, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri ve alacaklıları, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden gerekli olan ek işlemler sonuçlanıncaya kadar, şirketin yeniden ticaret sicile tescilini isteyebilirler. Şirketin bu şekilde ticaret sicile tekrardan tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanması hukuk öğretisinde şirketlerin ihyası¹⁷ olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi incelemesi devam ederken tasfiye nedeniyle tüzel kişilikleri ticaret sicilden silinmek suretiyle hukuki varlıklarını kaybeden şirketler

¹⁶ Detaylı bilgi için lütfen Özdem SATICI TOPRAK tarafından kaleme alınan ve yaklaşım dergisinin Ekim 2017 yılının Ekim ayı sayısında yayınlanan “Anonim Şirketlerde Ek Tasfiye Süreci” ile Ayşegül ERKAYIRAN tarafından kaleme alınan “Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Ek Tasfiye ve Tasfiyeden Dönme” isimli çalışmalara bakınız.

¹⁷ Detaylı bilgi için lütfen Öğretim Görevlisi Damla SUNGUR’un “Türk Hukukunda Şirketlerin İhyası” isimli çalışmasına bakınız.

hakkında yapılacak vergi tarhiyatlarının; Vergi Usul Kanunun 10. maddesi dikkate alınarak ilgili kanuni temsilci yerine “*Ek Tasfiye Müessesesi*” işletilerek tekrardan tüzel kişiliğini kazanan şirket adına yapılması hukuka uygunluk açısından yerinde olacaktır. Söz konusu uygulama devreye sokulduğu takdirde şirket tüzel kişiliği hukuk âleminde tekrar can bularak ve medeni haklarını kullanabiliyor olacaktır.¹⁸ Bu uygulama iş bu makede belirtilen yargı kararlarının gerekçelerine uygun olarak vergi tarhiyatı vergiyi doğuran olayla ilgili şirket tüzel kişiliği adına tesis edilmesi hukuki problemi ortadan kaldırmaktadır. Böylece vergi tarhiyatı hukuka uygun hale geleceği düşünülmektedir. Diğer taraftan tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden silinen şirketlerin bünyesinde herhangi bir varlık kalmayacağından¹⁹ kamu alacağının tahsil edilmesine yönelik problemler ortaya çıkabilecektir. Ancak şirketten tahsilat yapılamazsa kanuni temsilciye gitmek suretiyle sorunun belli bir ölçüde ortadan kalkacağı kanaatindeyiz.

Yukarıda bahsi geçen hukuki probleme ilişkin diğer bir çözüm önerisi; hakkında vergi incelemesi yürütülen şirketlerin herhangi bir gerekçeyle tüzel kişiliklerinin ticaret sicilinden silinmesi talep edilmesi halinde Ticaret Sicil Müdürlükleri söz konusu talebin tescil işlemi için şirket hakkında yürütülmekte olan vergi incelemesini bekletici unsur olarak görebilir.

Türk Ticaret Kanunun 26. maddesine dayanılarak hazırlanan 27.01.2013 tarihli Ticaret Sicil Yönetmeliğinin 87. maddesine göre şirketlerin ticaret unvanlarının silinmesine ilişkin hususun tescili için herhangi bir şart aranmamaktadır. Hâlbuki aynı yönetmeliğin 54 ve 57. maddelerinde dernek ve vakıfların ticaret sicilinden silin-

meleri için bazı şartlar öngörülmüştür. Buradan hareketle şirketler hakkında da tüzel kişiliklerinin ticaret sicilden silinmesi noktasında bazı şartların talep edilmesinin önünde hukuki ve teknik açıdan herhangi bir engelin olmadığı düşüncesindeyiz.

Bu noktada vergi inceleme elemanları, normal faaliyet dönemine ilişkin vergi incelemesini yürütürken şirketin tasfiye girmesi durumunda bu hususu Ticaret Sicil Müdürlüklerine bildirmek suretiyle şirketin hukuki varlığının ortadan kalkmasına engel olarak vergi incelemesi sonucunda yapılacak tarhiyatın vergiyi doğuran olayla ilgili olan mükellef adına yapılmasını sağlamış olacaklardır.

Nihai olarak gerek “*Ek Tasfiye Müessesesinin*” işletilmesine yönelik önerinin gerekse Ticaret Sicil Müdürlüklerinin vergi incelemesini bekletici unsur olarak görmesine yönelik önerinin hukuki probleme çözüm olması noktasında aynı amaca ulaşmaktadır. Her iki önerinin de pratikte uygulanabilirliği mümkün olmakla birlikte normal faaliyet dönemine ilişkin yapılacak vergi tarhiyatlarında Ticaret Sicil Müdürlüklerinin vergi incelemesini bekletici unsur olarak görmeleri, tasfiye dönemine ilişkin yapılacak vergi tarhiyatlarında ise ek tasfiye müessesesinin işletilmesi önerilerinin hukuki probleme çözüm olması açısından görece üstünlüklerinin olduğu kanaatindeyiz.

SONUÇ

Tasfiye sürecine giren şirketler hakkında normal faaliyet dönemi ve/veya tasfiye dönemine ilişkin yürütülen vergi incelemeleri sonucunda tarh edilmesi gereken vergilerin sorumluluğu farklı açılardan ele alınarak Vergi Usul bakımında Kurumlar Vergisi Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununda düzenle-

¹⁸ Dilşah VAROL. “*Tasfiyesi Sona Eren Şirketlerde Tarhiyat, Tahsilat Sorunu ve Öneriler*”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 437, 2018, s59.

¹⁹ Bu durum hukuk öğretisinde “*Genişletilmiş Çift Unsur Öğretisi*” olarak anılmaktadır. Detaylı bilgi için lütfen Asuman YILMAZ tarafından kaleme alınan ve Banka ve Ticaret Hukuku Dergisinin 2016 yılı Haziran sayısında yayınlanan “*Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Ek Tasfiye*” isimli makalesine bakınız.

meler yapılmıştır. Bu sorumluluklar birbirinden farklılıklar arz etmekle birlikte hepsinin amacı genelde kamu alacağını özelden ise vergi alacağını güvence altına almaktır.

Diğer taraftan normal faaliyet dönemine ilişkin haklarında vergi incelemesi yürütülmekte olan şirketler inceleme devam ederken tasfiye işlemlerine başlayıp bu işlemleri tamamlayarak tüzel kişiliğini ticaret sicilden sildirmek suretiyle hukuki varlıklarını ortadan kaldırmaktadırlar. Uygulamada çok sık rastlanan bir durum olmamakla birlikte bahsi geçen konu için hukuki herhangi bir engel bulunmamaktadır. Şirketler haklarında yürütülen vergi incelenmesi tamamlanmadan şirketlerin hukuki varlıkları sona ermesi halinde vergi incelemesi sonucunda yapılması gereken vergi tarhiyatının kimin adına yapılması noktasında hukuki sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Tüzel kişiliği olmayan şirketlerin hukuk düzeninde varlığı yoktur. Hukuk düzeninde varlığı olmayan şirketlerin hak ve fiil ehliyetlerinin olmasından da söz edilemez. Bu aşamada yargı kararları da dikkate alınarak Kurumlar Vergisi'nin 17. maddesinin 9. fıkrasına ticaret sicilden silinmek suretiyle hak ve fiil ehliyetini kaybeden tüzel kişiler adına yapılacak her türlü vergi tarhiyat ve cezalarının kanuni temsilci adına yapılması gerektiği şeklinde hüküm ilave edilmiştir. Bu düzenlemenin sadece kurumlar vergisine ilişkin hükümlerin bulunduğu kanunda yer alması uygun görülmemiş daha genel mahiyetli Vergi Usul Kanuna herhangi bir değişiklik yapılmadan ilave edilmiştir. Söz konusu değişikliğin kanun tekniği açısından yerinde bir uygulama olduğu ancak bahsi geçen hukuki sorunun çözümü açısından yeterli olmadığı düşüncesindeyiz. Çünkü düzenleme vergi tarhiyatının vergiyi doğuran olayla ilgili olmayan mükellef yani kanuni temsilci adına yapılmasını öngörmektedir. Kanuni temsilci adına vergi tarhiyatı yapılması; tüzel kişiliği olmayan

şirket adına tarhiyat yapılmaması noktasında hukuki soruna çözüm gibi görünse de vergiyi doğuran olayla ilgili olmayan mükellef türetilmesi şeklinde bir başka açıdan sorun ortaya çıkarmaktadır. Öz olarak söz konusu düzenleme yargı kararlarının esasına sirayet etmemektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda bahsi geçen hukuki problem için iki farklı pratik ve uygulanabilir yöntemin, konunun çözümü açısından yararlı olacağı düşünülmektedir. Sonuç olarak her iki çözüm önerisi de vergi incelemesi sonucunda yapılacak vergi tarhiyatının vergiyi doğuran olayla ilgili kişi adına yapılmasını amaçlamaktadır. Bu amaç vergi tarhiyatına ilişkin idari işlemin hukuka uygunluğunu sağlamış olacaktır.

KAYNAKÇA

- NAZALI, E. (2018). *Vergisel ve Yeni TTK Yönuyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.İstanbul.
- ÖZYER, D. M. (2017). *"Kamu Gelirleri Mevzuatı Denetçi Yardımcıları İçin Ders Notları"*. (https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kamu_Gelirleri.pdf). Erişim tarihi: 01 Aralık 2019.
- SONGUR, D. (2019). *"Türk Hukukunda Şirketlerin İhyası"* (https://www.academia.edu/38120623/T%C3%9CRK_HUKUKUNDA_%C5%9E%C4%B0RKETLER%C4%B0N_%C4%B0HYASI_YARGITAY_KARARLARI_I%C5%9EI%C4%9EINDA_TTK_GE%C3%87%C4%B0C%C4%B0_7._MADDE_%C3%9CZER%C4%B0NE_DE-%C4%9EERLEND%C4%B0RMELER)). Erişim tarihi: 30 Kasım 2019.
- VAROL, D. (2018, Ocak). *Tasfiyesi Sona Eren Şirketlerde Tarhiyat, Tahsilat Sorunu ve Öneriler*. Vergi Dünyası. Sayı 437. s52-60.