T.C.
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE İŞLEMLERİ

FURKAN FIRAT
13712002

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ SEMA AYDIN

İSTANBUL
2019

T.C.
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE İŞLEMLERİ

FURKAN FIRAT
13712002

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ SEMA AYDIN

İSTANBUL
2019

T.C.
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE İŞLEMLERİ

FURKAN FIRAT
13712002

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih:
Tezin Savunulduğu Tarih:
Tez Oy Birliği ile Başarılı Bulunmuştur

Unvan Ad Soyad Dr.Öğ. Üyesi Sema Aydın İmza

Tez Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ SEMA AYDIN
Jüri Üyeleri : DR. ÖĞR. ÜYESİ REŞAT SARAOĞLU
: DR. ÖĞR. ÜYESİ SENİHA DAL

İSTANBUL
TEMMUZ 2019

ÖZ

TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE İŞLEMLERİ

Furkan FIRAT

Temmuz, 2019

Bu çalışmanın konusu; sermaye şirketlerinde tasfiye işlemleri ve bu işlemlerin vergilendirilmesidir. Çalışmanın amacı ise ülkemizde sermaye şirketlerinin tasfiye işlemlerinin ticaret hukuku açısından ve vergisel anlamda derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır.

Bu çalışmamızda, hukuk sistemimizde tasfiye süreçlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin ticaret hukuku alanındaki düzenlemelerin yer aldığı Türk Ticaret Kanunu ana esaslar çerçevesinde, vergisel anlamdaki düzenlemelerin ise genel anlamda yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler kapsamlı bir şekilde ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Şirketleri, Vergi ve Ticaret Hukuku, Tasfiye.

ABSTRACT

LIQUIDATION IN CAPITAL COMPANIES FOR TURKISH TRADE LAW AND TAX LEGISLATION

Furkan FIRAT

July, 2019

The subject of this study is; liquidation processes in capital companies and taxation of these transactions. The purpose of this study is to examine the transactions in terms of trade law in terms of tax law and to examine the problems about existing legal regulations.

In this study, the provisions of the Corporate Tax Law, in which tax regulations are generally included, are presented in a comprehensive manner within the framework of the Turkish Trade Code, which includes regulations in the field of commercial law on how to perform liquidation processes in our legal system.

Key Words: Capital Companies, Tax and Trade Law, Liquidation.

ÖN SÖZ

Çalışmamın her aşamasında yanımda olan, desteğini esirgemeyen, bilgi birikimi ile bana yol gösteren saygıdeğer tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Sema AYDIN başta olmak üzere,

Çalışmam boyunca yanımda olan, yardımlarını benden sakınmayan biricik eşim Yeliz FIRAT'a,

Yaşamımın her döneminde benden desteğini ve ilgisini esirgemeyen, bu zorlu süreçte yanımda olan çok değerli annem ve babam Fatma ve Eşref FIRAT'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul; Temmuz, 2019 Furkan FIRAT

İÇİNDEKİLER

ÖZ ……..…….....iii

ABSTRACT ……...iv

ÖN SÖZ ……...…….…..v

İÇİNDEKİLER ……...……..vi

KISALTMALAR …….……ix

1. GİRİŞ 1

2. SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....3

2.1 Türk Ticaret Hukuku Açısından Ticaret Şirketleri 3
2.1.1 Anonim Şirketler..... 4
2.1.2 Limited Şirketler 9
2.1.3 Limited Şirketleri Anonim Şirketlerden Ayıran Farklar..... 16
2.1.4 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler..... 17
2.1.5 Kooperatifler 18
2.2 Türk Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketleri..... 19
2.2.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri..... 19
2.2.2 Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri 22

3. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYE İŞLEMLERİ.....23

3.1 Anonim Şirketlerin Sona Erme Nedenleri 25
3.1.1 Genel Sona Erme Sebepleri 25
3.1.1.1 Sürenin Sona Ermesi..... 26
3.1.1.2 İşletme Konusunun Gerçekleşmesi veya Gerçekleşmesinin İmkânsız Hale Gelmesi..... 27
3.1.1.3 Esas Sözleşme Hükmü 28
3.1.1.4 Genel Kurul Kararı..... 29
3.1.1.5 İflasına Karar Verilmesi..... 30
3.1.1.6 TTK'nın Diğer Maddelerinde Öngörülen Hallerde 32
3.1.2 Özel Sona Erme Sebepleri 33
3.1.2.1 Şirket Organlarının Eksik Olması..... 33
3.1.2.2 Haklı Sebeplerle Fesih 34
3.1.3 Sona Ermenin Tescil ve İlanı 38
3.1.4 Sona Ermenin Sonucu..... 39
3.2 Anonim Şirketlerde Tasfiye 40
3.2.1 Tasfiye Kavramı..... 40
3.2.2 Tasfiye Memurlarının Atanması, Tescil ve İlanı 40
3.2.3 Tasfiye Memurlarının Görevleri 42
3.2.3.1 İlk Envanter ve Bilanço Tanzimi 43
3.2.3.2 Şirket Alacaklılarının Çağrılması..... 45

3.2.3.3 Şirketin Başlanılmış İşlerinin Tamamlanması 46
3.2.3.4 Şirket Aktiflerinin Satılması 46
3.2.3.5 Şirket Borçlarının Şirket Malvarlığından Fazla Olması Durumunda İflas Talebi 48
3.2.3.6 Şirket Ortaklarınca Henüz Ödenmeyen Sermaye Paylarının Tahsil Edilmesi 49
3.2.3.7 Tasfiye Paylarının Dağıtılması 49
3.2.3.8 Son ve Kesin Bilânçonun Düzenlenmesi 51
3.2.3.9 Şirket Unvanının Ticaret Sicilinden Silinmesi 52
3.2.3.10 Şirket Defter ve Belgelerinin Saklanması 52
3.2.3.11 Vergi Dairesine Bildirim Yapılması 52
3.2.4 Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları 53
3.2.5 Tasfiye Memurlarının Azli ve İstifası 56
3.3 Tasfiye Halinde Anonim Şirket Organlarının Görev ve Yetkileri 56
3.3.1 Tasfiye Halinde Genel Kurulun Görev ve Yetkileri 56
3.3.2 Tasfiye Halinde Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri 58
3.3.3 Tasfiye Halinde Denetçilerin Görev ve Yetkileri 59
3.4 Tasfiye İşlemleri Sırasında Ortakların Hakları 60
3.5 Ek Tasfiye 60
3.6 Tasfiyeden Dönülmesi 63
3.7 Limited Şirketlerin Tasfiyesi 65
3.7.1 Limited Şirketlerin Sona Erme Nedenleri 65
3.7.1.1 Genel Sona Erme Sebepleri 66
3.7.1.1.1 Şirket Sözleşmesinde Öngörülen Sebeplerin Gerçekleşmesi Üzerine Limited Şirketin Sona Ermesi 66
3.7.1.1.2 Genel Kurul Kararı ile Limited Şirketin Sona Ermesi 66
3.7.1.1.3 İflasın Açılmasıyla Limited Şirketin Sona Ermesi 67
3.7.1.1.4 Kanun'da Öngörülen Diğer Hallerde Limited Şirketin Sona Ermesi 67
3.7.1.2 Özel Sona Erme Sebepleri 67
3.7.1.2.1 Organların Eksikliği Nedeniyle Limited Şirketin Sona Ermesi 67
3.7.1.2.2 Limited Şirketin Haklı Sebepler Nedeniyle Sona Ermesi 69
3.8 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Tasfiyesi 71
3.8.1 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin İnfisah Nedenleri 71

4. TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYE İŞLEMLERİ 73

4.1 Tasfiye 73
4.2 Tasfiye Dönemi 74
4.3 Tasfiyeden Vazgeçilmesi 76
4.4 Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumu 77
4.5 Tasfiye İşlemlerinde Zamanaşımı 80
4.5.1 Tarh Zamanaşımı 81
4.5.2 Tahsilat Zamanaşımı 82
4.5.3 Düzeltme Zamanaşımı 82
4.6 Tasfiye Beyannameleri 83
4.6.1 Tasfiye Döneminde Geçici Vergi Beyannamesi 84
4.6.2 Tasfiye Döneminde Muhtasar Beyanname 84
4.7 Tasfiye Kârı 85

4.8 Tasfiye Dönemi Beyannamesinin Verilmemesi..... 87
4.9 Tasfiye Sırasında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı 87
4.10 Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu..... 89
4.11 Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi 93
4.12 Diğer Vergi Kanunları Açısından Tasfiye 94
4.12.1 Gelir Vergisi Kanunu 94
4.12.1.1 Tasfiye Payının Menkul Sermaye İradı Olduğu Görüşü..... 94
4.12.1.2 Tasfiye Payının Değer Artış Kazancı Olduğu Görüşü..... 96
4.12.2 Katma Değer Vergisi Kanunu..... 98
4.12.3 Diğer Vergi Kanunları..... 99

5. SONUÇ.....100

KAYNAKÇA 103

ÖZ GEÇMİŞ.....108

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
age	: Adı Geçen Eser
A.Ş.	: Anonim Şirket
Bkz.	: Bakınız
Bs.	: Basım
c.	: Cilt
E.	: Esas
ETTK	: Eski Türk Ticaret Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
s.	: Sayfa
S.K.	: Sayılı Kanun
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TL	: Türk Lirası
TSY	: Ticaret Sicil Yönetmeliği
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüz dünya ekonomisinin gelmiş olduğu nokta bakımından meydana gelen değişimler çeşitli şekillerde kendini göstermektedir. Bilgi paylaşımının artması, değişen ve gelişen teknolojiler, tüketici tercihlerindeki değişimler, şirketleri ulusal ve uluslararası pazarlardan daha fazla pay alma ve yeni pozisyonlar alma arayışına itmiştir. Aynı zamanda bu değişimler şirketlerin işletme yapısı ve büyüklüğünü de değiştirmiştir. Bu bağlamda işletmelerin amaçları; finansal anlamda güçlü hale gelme, vergisel avantajlardan yararlanma ve büyüme yönünde değişmiştir. İşletmelerin bu amaçlarını gerçekleştirebilmesi için temel şart ise tartışmasız güçlü bir finansal yapıdan geçmektedir.

Temel amacı kazanç sağlamak ve kâr elde etmek olan firmalar, kimi zaman yasal zorunluluklardan ötürü kimi zamansa yukarıda belirttiğimiz değişimlere ayak uyduramamaktan dolayı ekonomik anlamda ömürlerini tamamlarlar. Bu duruma sermaye yetersizliği de eklendiğinde ekonomik yaşamda sürekliliğin sona ermesi işletmeleri tasfiye süreçleriyle karşı karşıya bırakmaktadır.

Tasfiye, bir tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, malvarlığının akıbetini düzenleyen işlem ya da işlemlerin tümüne denilmektedir. Bu işlemler ise; şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve şirket kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür.

Tasfiye işlemleri, işletme sahipleri ile diğer paydaşların hak ve çıkarlarını korumak için yapılan ve kanunlar bağlamında kurallara uyulması gerektiğini ortaya koyan bir dizi işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında ülkemiz mevzuatı gereği tasfiye işlemlerinde yasalara başvurulması bir zorunluluktur. Ülkemizde işletmelerin tasfiye işlemlerinin süreç anlamında işleyişinin genel esasları ve hukuki prosedürleri özel hukuk dalı olarak

Türk Ticaret Kanunu tarafından belirlenmiştir. Bu işlemlerin kamu hukuku açısından vergisel anlamdaki hukuki boyutu ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

Mevzuatımızda bir sermaye şirketinin tasfiye işlemleri kimi zaman kuruluş işlemlerinden daha zor ve karmaşık olmaktadır. Bu nedenle bu tez çalışmamızda sermaye şirketlerinin tasfiyesi süreçleri ile vergilendirilmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca amacımız, tasfiye işlemlerinin hukuken ve vergisel anlamda derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır.

Çalışmamız beş bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümü Giriş bölümünden oluşmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde; sermaye şirketleri hakkında genel bilgiler yer almaktadır.

Sermaye şirketlerinin tanımı ile Ticaret Hukuku ve Vergi Kanunlarımız açısından sermaye şirketleri ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Türk Ticaret Kanunu açısından sermaye şirketlerinin tasfiye işlemlerine değinilmiştir. Tasfiye kavramının ticaret hukuku açısından ne anlama geldiği ve tasfiye halinde yapılacak işlemlerin neler olduğuna genel hatlarıyla değinilmiştir.

Dördüncü bölümde ise; Türk vergi hukuku açısından sermaye şirketlerinin tasfiye işlemleri incelenmiştir. Tasfiyeden vazgeçilmesi, zamanaşımı ve tasfiye döneminde verilecek beyannamelerde kâr-zarar durumu, tasfiye memurlarının görevleri ile diğer vergi kanunları açısından önemli hususlara değinilmiştir.

Sonuç kısmında ise, tasfiye işlemlerinin doğurduğu sonuçlar, yapılması gereken düzenlemeler ile değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

2. SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1 Türk Ticaret Hukuku Açısından Ticaret Şirketleri

Türk Ticaret Kanunu'nun[1] 124. maddesinde ticaret şirketlerinin nevileri belirtilmiştir. Ticaret şirketleri kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketleri olarak sıralanmıştır. Ayrıca aynı Kanun'da şahıs şirketi olarak kollektif ile komandit şirket; sermaye şirketi olarak da anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sayılmıştır. Sermaye şirketlerinin tanımı açıkça Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer almamakla beraber, bu tanım ilk defa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[2] (KVK) 2. maddesinde kullanılmış ve *"Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir."* şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere TTK'ya atıfta bulunulmuştur ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için TTK hükümlerine göre kurulması ve kaynağını TTK'dan alması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

Çalışmamızda Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları açısından anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile ilgili tasfiye düzenlemelerine yer verilecektir.

TTK'nın ikinci kitabının dördüncü kısmında anonim şirketler, beşinci kısmında sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit şirketler ile altıncı kısmında limited şirketler sermaye şirketi olarak sayılarak, diğer ticaret şirketlerinden ayrılması sağlanmıştır. Bu ayrım vergi uygulamasında da benzerlik göstermiş, zira şahıs şirketleri gelir vergisi mükellefi olmalarına karşın sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmiştir.

[1] "Türk Ticaret Kanunu (6102 S.K.)", **Resmi Gazete**, 27846 (Şubat 2011).
[2] "Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.)", **Resmi Gazete**, 26205 (Haziran 2006).

Ortakların sorumluluğu bakımından, sermaye şirketi ortakları şirketin ticari borçlarından dolayı sorumlu değillerdir. Sadece sermaye payı oranında şirkete karşı sorumludur. Şahıs şirketlerinde ise müteselsil sorumluluk esası vardır.

Sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanunu uygulamasında tanımları ve özellikleri kısaca aşağıda belirtilmiştir.

2.1.1 Anonim Şirketler

Anonim şirket, TTK'nın 329. maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

"Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur."

Bu tanımın unsurlarını şöyle sıralayabiliriz:

a. Şirket kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir (TTK m. 331).

b. Şirket en az 50.000 TL sermaye ile kurulur. Kayıtlı sermaye sistemini seçen halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı olamaz (TTK m. 332).

c. Şirket ortakları gerçek ve tüzel kişilerden oluşabilir (TTK m. 337). Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır (TTK m. 338).

d. Şirkete sermaye olarak emek konulamaz (TTK m. 342).

e. Şirket tüzel kişiliğe sahiptir ve bir ticaret unvanına sahip olmalıdır.

f. Şirket sermayesi belirli paylara bölünmüştür ve bu paylar hisse (pay) senedi ile temsil edilirler.

g. Şirket ve ortaklarının sorumluluğu sahip oldukları sermaye ile sınırlıdır.

Anonim şirket bir sermaye şirketidir. Pay sahiplerinin borcu taahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlıdır ve ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğu söz konusu değildir. Sorumluluk esası bakımından da, ortaklığın malvarlığı ve ortakların ortaklığa koymaya taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı kalacaktır. Anonim şirket kuruluşunda, Eski Türk Ticaret Kanunu'nun (ETTK) 277. maddesine göre en az pay sahibi olan beş kurucunun bulunması şart iken, TTK'da kurucular için asgari bir şart öngörülmemektedir (TTK m. 338/1). Dolayısıyla en az bir kurucu kuruluş için yeterlidir. Azami ortak sayısı bakımından bir üst sınır yoktur. Ancak Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK)[3] 16. maddesi uyarınca pay sahibi sayısı 500'ü aşan anonim şirketlerin payları halka arz olunmuş sayılır ve bu şirketler SPK kapsamında halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar. Diğer taraftan, SPK'nın 16. maddesi uyarınca: "*Payları borsada işlem görmeyen anonim şirketler, halka açık şirket statüsünü kazandıktan sonra en geç iki yıl içinde paylarının işlem görmesi için borsaya başvurmak zorundadırlar. Aksi durumda, Kurul, bu payların borsada işlem görmesi veya şirketin halka açık ortaklık statüsünden çıkarılması için, şirketin talebini aramaksızın gerekli kararları alır*." Dolayısıyla anonim şirketler bu yasal başvuruyu süresi içerisinde yapmak durumundadırlar.

Tüzel kişiliğin kazanılması bakımından ise, şirket kurucuları esas sözleşmede sermayeyi tamamen ödemeyi kanuna uygun bir şekilde açıklarlar. Bu irade açıklaması yazılı olarak hazırlanan ve kurucular tarafından imzalanıp noter tasdiki ile tamamlanan şirket ana sözleşmesi ile hayata geçer. Ticaret siciline tescil ve ilan ile de şirket tüzel kişilik kazanır.

ETTK'da anonim şirketlerin kuruluş işlemleri ani ve tedrici kuruluş olarak ikiye ayrılmaktaydı. Tedrici kuruluş TTK ve SPK hükümlerine göre yapılmaktaydı. 6102 sayılı TTK ile ani kuruluş hükümleri devam etmektedir. Ancak, tedrici kuruluş hükümleri kaldırılmış yerine halka arz şekliyle kuruluş işlemleri TTK'nın 346. maddesi ile getirilmiştir. İlgili madde hükmü; "*Esas sözleşmede taahhüt edilmiş olup da taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve*

[3] "Sermaye Piyasası Kanunu (6362 S.K.)", **Resmi Gazete**, 28513 (Aralık 2012).

ayrıca garanti edilmiş bulunan nakdî payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir. Pay senetlerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılır. Satış süresinin sonunda, payların itibarî değerlerinin, varsa çıkarma priminin karşılığı şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerini halka arz eden pay sahiplerine ödenir..” şeklindedir. Buna göre halka arz edilmesi istenen nakdi payların karşılıkları taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde satıştan elde edilen gelirden ödenir. Pay senetlerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılacaktır. Ani kuruluş ise, şirket sermayesinin tamamının kurucular tarafından taahhüt edilmesiyle olur. Kuruluş süresi kısa ve işlemleri azdır.

Anonim şirket unvanları konusunda, Türkçe olarak tespit edilmesi gereken unvanlarda A.Ş. ibaresinin bulunması ve faaliyet konusunun gösterilmesi zorunludur (TTK m. 43/2).

Bu husus ile ilgili olarak TTK gerekçesinde sıklıkla duyulan bir kavram da “ultra vires” kavramıdır. Ultra vires, şirketlerin ehliyet ve haklarının belirledikleri amaçla sınırlı olduğu, bu sınır dışında başkaca bir hak sahibi olma veya borç altına girmelerinin söz konusu olmadığı durumu açıklar. Örnek olarak, ETTK’ya göre, işletme konusu imalat olan bir işletmenin bilişim alanında faaliyette bulunması söz konusu değildi. Faaliyet konusu dışına çıkan bir işletmenin yaptığı işler işletmeyi bağlamamaktaydı. Ultra vires ilkesi gereği, yok hükmünde sayılan işler olarak dikkate alınırdı. Bu husus, işletmelerin güvenilirliklerini sarsmaktaydı. Yıllar sonra ortaya çıkan bir işlemle ilgili olan bağlantılı işlemleri bile sorgulatır hale getirmekteydi. Ayrıca Ultra vires ilkesi ETTK’nın 137. maddesinde *“Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartiyle bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu hususlaki kanuni istisnalar mahfuzdur.”* şeklinde ifade edilerek oldukça açık bir biçimde ortaya konmakla birlikte; uygulamada söz konusu bu ilkenin farklı şekillerde yorumlandığı çeşitli yargı kararlarına rastlanmaktadır. Örneğin Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 24.09.1990 tarih ve 5383/5771 sayılı kararında, şirket esas sözleşmesinde açıkça yazılı olmamakla birlikte kredi karşılığı ipotek tesisi işlemini

geçerli kabul etmiş ve ultra vires saymamıştır. Benzer şekilde Yargıtay'ın başka bir kararında aşağıdaki açıklamalara yer verilmektedir[4].

"Bir ticari işletmenin kendi ana sözleşmesinde belirtilen işletme mevzuuna doğrudan doğruya girmemekle beraber, o işletmenin ticari faaliyetlerini kolaylaştıran ticari iş ve ticari sözleşmelerin de, o işletmenin mevzuu içinde bulunduğunun kabulü zorunludur. Ticari amaç güden işletmelerin kredi temini konusunda bankalara karşı müştereken sorumluluk yüklenmek suretiyle birbirlerine destek olmaları ve ticari faaliyetlerini bu suretle sürdürebilmeleri halini, ticari hayatın normal ve mutad işlemleri arasında kabul etmek gerektiğinden, bu davada söz konusu olan kefalet aktinin de davacı şirket yönünden kendi işletme çerçevesi içinde kalan bir muameleden ibaret olduğunun göz önünde tutulması zorunlu bulunmaktadır. Açıklanan bu hususlarda Dairemizin kökleşmiş içtihadı bulunmaktadır."

Temsil yetkisi ile faaliyet konusunun kapsamı ve sınırları TTK'nın 371/1. maddesi ile belirlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre: "*Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücû hakkı saklıdır*." Bu madde ile getirilen düzenleme, şirketin amacı ve işletme konusu dışında kalan işlerle ilgili yapılan işlemlerin de şirketi bağlayacağı ve üçüncü kişilere karşı şirketin sorumlu olacağı yönündedir. Ancak şirketi temsile yetkili olan yönetim kurulu, yetkisini aşarsa şirketin rücu hakkının saklı olduğu tabidir[5].

TTK'nın 371/1. maddesinde yetkinin kapsamını ve sınırını belirleyen işbu madde sınırsız bir yetkiyi hüküm altına almamıştır. Maddede yer alan sınır *"şirketin amacı ve işletme konusu"*dur. Diğer bir anlatımla, temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna aykırı bir işlem yaptıkları takdirde bununla ilgili olarak sorumludurlar. Hatta bu sorumluluklarını somut hale getirmek isteyen

[4] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 24.09.1990 tarih ve 5383/5771 sayılı kararı ile 23.03.1982 tarih ve 851/122 sayılı kararı için bkz. Okan Netek, "Yeni TTK ile Birlikte Ultra Vires İlkesi Kalkıyor Mu?", **Yaklaşım Dergisi**, s. 233 (2012): 95.

[5] Ünal Tekinalp, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları,** Genişletilmiş 2. bs, (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012), 144.

yasa koyucu, aynı maddede *"kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler ve dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır"* hükmünü getirerek temsile yetkili olanların örneğin yönetim kurulunun temsil yetkisinin kapsam ve sınırlarını bir anlamda somutlaştırmaya çalışmıştır. Aynı şekilde somutlaştırma yönünde diğer bir hüküm de TTK'nın 371/5. maddesinde yer almıştır. Şöyle ki; *"Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Şirketin rücû hakkı saklıdır."* Dolayısıyla temsile yetkili olan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bakımından TTK'nın 371. maddesi gerekli düzenlemeleri içinde barındırmaktadır[6].

Diğer taraftan Ultra vires ilkesinin kaldırılmasıyla birlikte TTK yeni bir koruma hükmü getirmiştir. Bu koruma hükmü TTK'nın 371/2. maddesi ile getirilmiştir. İlgili madde hükmüne göre: "*Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir."*

TTK gerekçelerinde TTK'da yer alan bu koruyucu hükmüm açıklaması yer almaktadır. Şöyle ki: "*İkinci fıkra işletme konusu dışındaki işlemlerin şirketi bağlaması kuralının istisnasını düzenlemektedir. Şirket, yapılan işlemin, işletme konusunun dışında bulunduğunu üçüncü kişinin bildiğini veya halin icabından bilebilecek durumda bulunduğunu ispat ederse işlem şirketi bağlamayacaktır. Ancak, şirket esas sözleşmesinin ilân edilmiş olması, bu hususun ispatı için tek başına yeterli görülmemiştir. Bu hüküm 354. madde ile uyumludur. Çünkü anılan maddeye göre şirketin amaç ve konusunda sicil müspet işlevini icra etmez; yani ilân edildiği için üçüncü kişi şirketin amaç ve konusunu bilmek zorunda değildir."*

Sonuç olarak, şirketler ve ticari hayatla ilgili bu şekilde ortaya çıkan kötü tecrübeler ışığında TTK ile birlikte ultra vires ilkesi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu ilkenin yürürlükten kalkması şirketler üzerindeki hak ehliyetine ilişkin

[6] Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku,** 8. bs (İstanbul: Beta, 2014).

bir düzenlemenin olmadığı anlamına gelmemektedir. Ultra vires ilkesi yürürlükten kalkınca, şirketlerin işletme konularını sınırlandıracak bir düzenleme de ortada kalmamıştır. Şirketlerin yaptıkları işlemler ister işletme konusu içinde olsun ister olmasın, artık yok hükmünde olmayacak ve şirketi bağlayacaktır.

2.1.2 Limited Şirketler

TTK'nın 573. maddesinde limited şirket şu şekilde tanımlanmıştır:

"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."

Bu tanımın unsurlarını şöyle sıralayabiliriz:[7]

a. Ortaklık bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulacaktır.

b. Ortaklığın bir ticaret unvanı olacaktır.

c. Ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı kalacaktır.

d. Ortaklığın esas sermayesi belirli olacaktır.

e. Ortaklıktan alacaklı olanların ortakların kişisel malvarlıklarından alacaklarını istemeye hakları olmayacaktır.

Limited şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için (TTK m. 573/3), en az bir en fazla 50 ortaklı (TTK m. 574) ve asgari on bin Türk Lirası sermayeli olarak kurulurlar (TTK m. 580).

Diğer taraftan limited şirketlerin "özel borçları" karşısında ortakların durumuna değinmek gerekirse: Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin

[7] Ahmet Kavak, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, 1. bs, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009), 11.

TTK'nın 573/2. maddesinde; *"Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."* denilmektedir. Öğretide, ortakların bu sorumluluğuna "sınırlı sorumluluk" denilmektedir. Sınırlı sorumluluk kuralı, şirketler hukukunun en önemli kurallarından biridir. Söz konusu hüküm, ortağın şirketin özel hukuk borçlarından dolayı sorumluluğunu bertaraf etmektedir. Ortağın sorumluluğu sadece taahhüt ettiği sermaye tutarı kadardır. Kamu borçları dışında şirketin üçüncü kişilere olan borçlarından dolayı ve şirket alacaklılarına karşı ortağın, hiçbir surette sorumluluğu mevcut değildir ve bu borçları karşılamak gibi bir mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, şirket alacaklıları, ortaktan doğrudan ya da dolaylı olarak kişisel herhangi bir talepte bulunamaz. Ortak, taahhüt etmiş olduğu sermaye payını şirkete ödemekle, ayrıca varsa ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle şirkete karşı sorumluluktan kurtulmuş olur.

Limited şirket ortağının sınırlı sorumluluğu ilkesi, anonim şirketteki tek borç ilkesine benzemektedir. Anonim şirket ortağı, şirkete karşı sadece sermaye taahhüdünü yerine getirmekle yükümlü olup fazla bir şey ödemeye esas mukavele ile dahi mecbur tutulamamaktadır (TTK m. 405/1). Limited şirket ortağı şirkete karşı taahhüt ettiği sermayeyi ödemekle yükümlü olup öngörülen haller dışında şirkete ve şirket alacaklılarına karşı başka bir yükümlülük altına girmemektedir[8].

Limited şirket ortağının sınırlı sorumluluğu ilkesi ile ilgili Yargıtay'ın görüşüne değinecek olursak; konu ile ilgili Yargıtay kararı[9]; "*TTK 503 ve 532 maddelerine göre limited şirket, sermaye ortaklığı olup ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Sermaye borçlarını ödeyen ortakların, şirkete ve şirketin alacaklılarına karşı herhangi bir sorumlulukları bulunmadığından, kişisel yönden dava ve takip olunmazlar."* şeklindedir.

[8] Mustafa Erdem Can, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. 15, s. 4 (2011): 3.
[9] Yargıtay'ın 11. HD. 16.09.2002, E. 3910; K. 7659 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

Diğer taraftan, anonim şirket pay sahiplerinin sorumluluğunu düzenleyen TTK'nın 329/2. maddesinde, pay sahiplerinin sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir. Limited şirketlerle ilgili hükümde ise anılan maddede geçen *"ve şirkete karşı sorumludur"* ibaresine yer verilmemiştir. Kanaatimizce her ne kadar durum böyle olsa da, anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirketlerde de ortakların sorumluluğu sadece şirkete karşıdır.

Bunun yanında şirket borçlarından dolayı limited şirket tüzel kişiliğinin bizzat kendisi bütün malvarlığı ile sorumludur. Nitekim TTK'nın 602. maddesinde; *"Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur."* hükmüne yer verilmiştir. "Malvarlığı" ibaresiyle kastedilen, şirketin sermayesi değil, bilançosunun aktifler kısmında yer alan değerler toplamıdır. Bu hüküm çerçevesinde, şirketin özel hukuk borçlarından dolayı asıl sorumluluk, şirkete aittir ve sorumluluğun sınırını malvarlığı oluşturur. Bir başka deyişle limited şirket, şirket alacaklılarına karşı bütün malvarlığıyla sınırsız bir şekilde sorumludur. En kötü senaryoya göre ortağın azami kaybı, ancak fiilen ödediği sermayeyi kaybetmek olacaktır. Zira şirketin malvarlığı borçlarını karşılamadığı takdirde alacaklılar, yukarıda belirtildiği şekilde ortaklara başvurma hakkına sahip değildir[10].

Dolayısıyla ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler (TTK m. 573/2).

Ek ödeme yükümlülüğü; TTK'nın limited ortaklıklar hukuku açısından getirdiği önemli yeniliklerden birisidir. Ek ödeme, limited ortaklıkta ortakların asıl borcu olan esas sermaye borcu dışında getirilen bir yükümlülüktür. Ek ödeme yükümlülüğü esas sermaye payına bağlı olarak ve ancak ortaklık sözleşmesi ile öngörülebilir. Ortaklık sözleşmesi ile getirilen ek ödeme yükümlülüğü, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi durumunda müdür/müdürler tarafından talep

[10] Mustafa Yavuz, "Anonim Şirketin Özel ve Kamu Borçlarından Dolayı Pay Sahiplerinin Sorumsuzluğu", **Vergi Raporu,** s.170 (2013): 132.

edilir ve ortaklığa nakdi ödemede bulunmak suretiyle yerine getirilir. Ek ödeme yükümlülüğü esasen bilanço açığını kapatmak suretiyle, ortaklığın içine düştüğü kötü finansal durumdan çıkmasına yardımcı olmak amacıyla getirilmiş bir kurumdur[11].

Bu bağlamda, ortaklar şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilir. Her ortak, sadece kendi esas sermaye payına düşen ek ödemeyi yerine getirmekle yükümlüdür. Ek ödeme yükümlülüğü şirket sözleşmesinde ancak esas sermaye payını esas alan belirli bir tutar olarak öngörülebilir. Bu tutar esas sermaye payının itibari değerinin iki katını aşamaz (TTK m. 603).

Ek ödeme yükümlülüğünün şirket sözleşmesinde düzenlenmesi zorunludur. Sözleşmede bu yönde bir hüküm yoksa ortaklar ek ödeme ile yükümlü tutulamaz. Sözleşmede düzenlenmesi halinde ise bu yükümlülük tüm ortaklar için bağlayıcıdır. Ek ödeme yükümlülüğü kuruluş sözleşmesinde düzenlenebileceği gibi sonradan şirket sözleşmesinde değişiklik yapılarak da öngörülebilir. Ek ödeme yükümlülüğü, temelde bilanço açıklarını kapatmak amacıyla öngörülmüş bir araç olmakla birlikte, son zamanlarda amaçtaki bu sınırlamanın kalktığından söz etmek mümkündür. Bu anlamda ek ödemelerin özellikle bilanço zararlarının kapatılmasında, öz sermayeye ihtiyaç duyulan durumlarda ise ortaklığın ihtiyacının karşılanması amacıyla ve limited ortaklığa nakdi desteğin zorunlu olduğu hallerde ortaklardan talep edilebilmesi mümkündür[12]. Ek ödeme yükümlülüğünün talep edilebileceği durumların bu şekilde esnek bir nitelik kazanması ile birlikte limited ortaklığın, ticari faaliyetlerini sürdürebilmek, ödeme dar boğazından çıkabilmek için yeni bir olanağa da kavuştuğu söylenebilir[13].

Yan edim yükümlülüğü; TTK'nın 606. maddesinde yer alan bir düzenlemedir. Madde hükmüne göre; "*şirket sözleşmesiyle, şirketin işletme konusunun gerçekleşmesine hizmet edebilecek yan edim yükümlülükleri*

[11] Hasan Karakılıç, "Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. 4, s. 2 (2014): 107.
[12] Tekinalp, **age**, 339.
[13] Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi**, c. 3, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 2278.

öngörülebilir. Bir esas sermaye payına bağlı yan edim yükümlülüklerinin konusu, kapsamı, koşulları ve diğer önemli noktalar şirket sözleşmesinde belirtilir. Ayrıntıyı gerektiren konular genel kurul düzenlemesine bırakılabilir. Bunun yanında, şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmiş bir karşılığı veya uygun bir karşılığı bulunmayan ve özkaynak ihtiyacını karşılamaya hizmet eden nakdî ve ayni edim yükümlülükleri, ek ödeme yükümlülüğüne ilişkin hükümlere tabidir."

Bu yükümlülüklerin temel özellikleri, Kanundan da anlaşılabileceği gibi, belli zamanlarda tekrarlanması ve konusunun da para olmamasını gerektirmesindedir. Bu tip yükümlülükler esasen anonim şirketi belli ölçüde kooperatif özelliğine büründürmekte ise de; sonucu itibariyle sınırlı tutulmuş olması, konusunun para dışında bir şey olması ve belli zamanlarda tekrarlanmasının gerekmesi karşısında, hem şirket hem de paydaş yararına sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin: Pancarı işleyerek şeker üretmek maksadı ile kurulmuş bir şirkette, paydaşların her hasatta belli bir miktar şeker pancarını şirkete satmalarının; balıkçılar tarafından kurulan şirkete her yıl balık mevsiminde balık satılmasının kararlaştırılması mümkündür[14].

Niteliklerinden de anlaşılacağı gibi, bu tip ek yükümlülükler karşılıksız değildir. Bu tip yükümlülükler özünde, şirketin konusunu oluşturan faaliyet alanında şirket ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik tedbirler arasında sayılabilir; güvence niteliğinde olduğundan bahsedilebilir[15].

Şirket sözleşmesini değiştirip, ek ödeme ya da yan edim yükümlülükleri öngören veya mevcut yükümlülükleri artıran genel kurul kararları, ancak ilgili tüm ortakların onayıyla alınabilir. Aksi takdirde, sözleşme değişikliği yapılmamış olacaktır.

Limited şirketin "kamu borçları" karşısında ortakların durumuna değinmek gerekirse: TTK'da şirket alacaklıları ile ortaklar arasında bağlantı kurulmamasına, alacaklılara kural olarak ortakları izleme imkânı tanınmamasına rağmen, 6183

[14] Orhan Nuri Çevik, **Anonim Şirketler**, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002), 842.
[15] Oğuz İmregün, **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005), 382-383.

sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun[16] (AATUHK) 35. maddesi, kamu alacaklılarını limited şirketin diğer alacaklılarından ayırarak limited şirket ortağına karşı takip yapabilme imtiyazı vermiştir[17]. Nitekim anılan Kanun'un 35/1. maddesi, *"Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."* hükmünü havidir. Söz konusu hüküm, limited şirket ortaklarının sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle yükümlü olma kuralına önemli bir istisna oluşturmakta ve kamu idaresinin haklarını koruma amacı taşımaktadır. Bu düzenlemeyle kamu alacağının limited şirketten tahsilinin tehlikeye girmesi önlenmek istenmiş ve bir güvence oluşturulmaya çalışılmıştır.

Mezkur düzenleme, TTK'daki limited şirket ortakları için öngörülen sorumluluk sisteminden ayrılmakta, hatta ortakların sorumluluklarını daha da artırmaktadır. Ayrıca şirket ortaklarının, belli şartların varlığı halinde her bir kamu alacağından dolayı, doğrudan doğruya takip edilmesi olanağı sağlamakta ve kamu alacakları limited şirketin diğer alacaklıları karşısında imtiyazlı duruma getirilmektedir. Limited şirket ortağının 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi kapsamında takip edilebilmesi için her şeyden önce şirketten talep edilen alacak, kamu alacağı niteliğinde olmalıdır. Kamu alacağı olmayan alacaklar hakkında anılan Kanun hükmü uygulanamaz. Bir diğer şart, kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasıdır[18]. Bu halde, kamu alacağının tahsili için öncelikle limited şirkete müracaat edilecektir. Alacağın "tahsil edilememesi" ve "tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" durumunda ortaklar bu borçtan sermaye payları oranında sorumlu olacaktır. Dolayısıyla kusursuz sorumluk prensibine dayanan bu sorumluluk, ortaklar açısından feri nitelikte ve ikinci derecededir.

---

[16] "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.)", **Resmi Gazete**, 8469 (Temmuz 1953).

[17] Rıza Ayhan, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, (İstanbul: Kazancı Yayınları, 1992), 65.

[18] Mehmet Tekkoyun, "Limited Şirketlerde Pay Sahibinin Sınırlı Sorumluluğu ve İstisnaları", (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002), 86.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 2009 tarihli kararı ile bu konuda gayet açık bir değerlendirme yapılmıştır: *"Kural olarak Türk Hukukunda ortaklar, limitet şirketin borçlarından sorumlu değildirler. Ancak, 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesinde limitet şirketin ortakları, ortaklıktan tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır. Ortağın bu borcu, onun ortaklığa koyduğu veya koymayı üstlendiği sermayeden ayrı olarak, ayrı ve bağımsız bir niteliğe sahiptir. Fakat, anılan sorumluluk ikincil bir sorumluluktur. Ortaklara başvurulması, ancak ortaklıktan tahsil imkânsızlığının ortaya çıkması koşuluna bağlıdır"*[19].

Öte yandan, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden aynı şekilde müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bunun yanında, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda ortakların farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden yine müteselsilen sorumlu olacaktır (6183 sayılı Kanun m. 35/2-3).

Anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirket de bir sermaye şirketi olduğundan, ortaklar, şirket borçlarından dolayı sorumlu değildir ve sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme, yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Yine limited şirketler anonim şirketler gibi kanunen yasak olmayan her türlü işleri yapabilirler. Ancak başka kanunlarca sınırlanan faaliyet konularını yapamazlar. Örneğin Bankacılık ve Sigortacılık Kanunu ve SPK'da yer alan sınırlamalar dolayısıyla bankacılık faaliyeti yapamazlar. Bu bağlamda hisse senedi ve tahvil çıkarma ile halka açılma gibi işlemleri yapamazlar.

[19] Yargıtay 11.HD.'nin, E.:2007/12483, K.:2009/1428 sayı ve 9.2.2009 tarihli kararı için bkz**.** Levent Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010), 317-319.

2.1.3 Limited Şirketleri Anonim Şirketlerden Ayıran Farklar

Anonim ve limited şirketler sermaye şirketleri olmakla beraber temelde bazı farklılıkları mevcuttur.

Anonim Şirketler;

1. Tek kişi ile kurulabilir ve ortak sayısı sınırsızdır (TTK m. 338).

2. 50.000.-TL esas sermaye, halka açık olmayan ancak kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş şirketler 100.000.-TL ile kurulabilir (TTK m. 332).

3. Tahvil çıkarabilir.

4. Pay devri kolayca gerçekleştirilebilir. Noterden yapılma mecburiyeti yoktur. Hamiline yazılı pay senetlerinde teslim yeterlidir. Ticaret sicilde tescil mecburiyeti yoktur.

5. Şirket pay senedinin 2 yıl geçtikten sonra satılması durumunda elde edilen kazanç tutarı vergiye tabi değildir.

6. Halka açılma imkânı vardır.

7. Ortağın kamu borçlarından dolayı sorumluluğu yoktur. Anonim şirketlerde ortağın vergi, SGK ve şirketin diğer borçlarından dolayı hiçbir sorumluluğu yoktur. Tek sorumluluğu taahhüt ettiği sermaye borcunu ödemesidir.

8. Şirket sermayesinin en az yarısının temsil edildiği genel kurulda, mevcut oyların salt çoğunluğu ile esas sözleşme değiştirilebilir (TTK m. 421).

9. Sermayesi 250.000.-TL ve üstünde olan şirketler bir avukatla danışmanlık anlaşması yapmak zorundadır.

10. Ortakların şirkete verdiği emanet paralar, ödünçler, borçlar hiçbir koşul belirtilmeden hemen iade edilebilir.

Limited Şirketler;

1. Tek kişi ile kurulabilir. Azami ortak sayısı 50 kişidir (TTK m. 573-574).

2. Esas sermayesi en az 10.000.-TL olmalıdır (TTK m. 580).

3. Tahvil çıkaramazlar.

4. Şirket hisseleri elde tutulduğu süreye bakılmaksızın ne zaman satılırsa satılsın elde edilen kazanç gelir vergisine tabi olacaktır.

5. Halka açılamazlar.

6. Ortağın kamu borçlarından sorumluluğu vardır. Şirketin vergi, SGK primi borçlarının tahsil edilemeyen kısmından tüm malvarlığıyla sorumludur (TTK m. 602).

7. Şirket sermayesinde esas sermaye öngörülmemişse şirket ortaklarının 2/3'ünün kararıyla değiştirilebilir (TTK m. 589).

8. Limited şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğu yoktur.

9. Ayrılan ortağın ayrılma akçesinin ödenmeyen kısmı, şirkete karşı, bütün alacaklılardan sonra gelen bir alacağı oluşturur (TTK m. 642).

2.1.4 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit şirketin tanımı TTK'nın 564. maddesinde şu şekilde yapılmıştır: *"Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir."*

Sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit şirketler, esas sermayesi belli ve hisselere bölünmüş olan ayrıca ticaret unvanına sahip olan şirketlerdir. Burada farklılık arz eden husus sorumluluk esasıdır. Ortakların sorumlulukları iki çeşittir. Ortaklar komandite ve komanditer ortak olarak ikiye ayrılırlar. Komandite ortaklar gerçek kişilerden olmak zorundadır ve sorumlulukları sınırsızdır.

Komanditer ortaklar ise gerçek kişilerden oluşabileceği gibi tüzel kişilerden de oluşabilir ve sorumlulukları ortaklığa koymayı yüklendikleri sermaye ile sınırlıdır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kuruculardan en az birinin komandite olması şartıyla en az beş kurucu gereklidir. Şirkete para veya

diğer sermaye unsurlarını koyan herkes esas sözleşmede belirtilmek koşuluyla kurucu sayılabilir.

Komandite ortak gerçek kişi olmasının yanı sıra, şirketin borçlarından dolayı kişisel malvarlığı ile sorumlu olur ve bu ortaklara şirketi temsil yönünden TTK'nın komandit şirketlere ilişkin hükümleri uygulanır. Diğer hususlarda ise anonim şirket hükümleri tatbik olunur.

Şirket ortaklarından komanditer ortağın sorumluluğu ise, bir anonim şirketin ortağı gibi şirkete koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı olacağı gibi bu ortak gerçek kişi olması yanı sıra tüzel kişi de olabilecektir.

2.1.5 Kooperatifler

Kooperatiflerle ilgili düzenlemeler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu[20] ile hayata geçirilmiştir. Kooperatifler ile ilgili hükümler Kooperatifler Kanunu'nda yer aldığı için, TTK'da doğrudan bir düzenleme mevcut değildir. Kanunda yalnızca ticaret şirketleri arasında zikredilmiştir. ETTK'nın 1. maddesi ile kooperatifin şirket olduğu belirtilmiştir. Gerçi ETTK'nın 1. maddesinde kooperatifin şirket olduğu ifade edilmekte, ticaret şirketi olup olmadığı hususu açık bırakılmaktadır. Bu boşluk dolayısıyla, bir tartışma başlatılabilir ve kooperatifin ticaret şirketi olmadığı teorik olarak ileri sürülebilir ve TTK'nın 124. maddenin kooperatifi ticaret şirketi kabul etmesi eleştirilebilir. Ancak, böyle bir tartışma kooperatif şirketin niteliği tartışmasını davet eder. Anılan şirket adî şirket olamayacağına göre Türk hukukunda üç kategori şirket ortaya çıkmış olur. Kooperatif şirkete uygulanacak hükümler sorunu da diğer sorunların ortaya çıkmasına sebep olur. TTK, tüm bu çözümün güç sorunları ortadan kaldırmak amacıyla kooperatifin ticaret şirketi olduğunu hükme bağlamıştır[21].

Anılan Kanuna göre kooperatifler tüzel kişiliklerdir. Belirli menfaat ve amaç doğrultusunda bir araya gelen gerçek veya kamu tüzel kişiliğe haiz değişir ortak ve sermayeli kuruluşlardır. Kooperatifler özellikleri göz önüne alınırsa, ticaret şirketlerine de derneklere de benzemezler. Bireylerin ekonomisini

[20] "Kooperatifler Kanunu (1163 S.K.)", **Resmi Gazete**, 13195 (Mayıs 1969).
[21] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 124, s. 42.

geliştirmek ve amaçladıkları hedeflere ulaşabilmek için oluşturulan bir tüzel kişiliktir22. TTK'nın 137. maddesi hükmüne uyarınca, birleşme işlemlerinde kooperatifler ilk önce kooperatiflerle birleşebilirler. Bunun dışında devralan tarafta olmak kaydıyla şahıs şirketleriyle birleşebilirler. Şahıs şirketleri, kooperatiflerin devrolunan tarafta olmaları şartıyla bu kurumla birleşmesi mümkündür.

Kooperatiflerde uyuşmazlıklarla ilgili olarak, Kooperatifler Kanunu'nun 98. maddesi açıklayıcı düzenlemeyi getirmiştir. Bu hükme göre: "*Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunu'ndaki anonim şirketlere ait hükümler uygulanacaktır*. Dolayısıyla, kooperatiflerle ilgili uyuşmazlıklarda öncelikle Kooperatifler Kanunu, daha sonra TTK'nın anonim şirketlere ilişkin düzenlemeleri tatbik edilecektir. Ancak, bazı hususlar, hem 1163 sayılı Kanunda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda mevcut ise, özel kanun olması dolayısıyla 1163 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı tabiidir[23].

Yukarıda kısaca belirtildiği üzere Türk Ticaret Kanunu'nda ticari şirketler ayrı ayrı ele alınarak tanımlaması yapılmıştır. Ayrıca bunların kuruluşları ve sona ermeleri ile ilgili diğer hükümler de kendi ayrımları içinde yer almıştır.

2.2 Türk Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketleri

2.2.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketi kavramı ilk olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer almıştır. Kanun'un 1. maddesinde ayrıca kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları da sayılarak kurumlar vergisine tabi oldukları belirtilmiştir.

Mezkûr kanunun 2. maddesine göre, "*anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketi sayılmıştır*." TTK'nın 124/2. maddesinde ise "*anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılmıştır*." Dolayısıyla

[22] Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I,** 14. bs. (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2019), 977.
[23] Gönen Eriş, **Ticari İşletme ve Şirketler**, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2013), 1204.

sermaye şirketlerinin kapsamı açısından iki kanun benzerlikler içermekle beraber KVK'da sermaye şirketleri olarak sayılan işletmeler ile bunlara benzer yabancı şirketler de kurumlar vergisi mükellefi olarak sermaye şirketleri arasında sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır. Fonların tüzel kişiliği ise bulunmamaktadır. Malvarlığı, kurucusunun malvarlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Ancak bu şirketlerin kuruluş hükümleri TTK esasları çerçevesinde olmalıdır.

Madde metninde sermaye şirketi kavramı oldukça geniş tutulmak suretiyle uygulamada, özellikle vergileme bakımından doğabilecek tereddütlerin ortadan kaldırılması sağlanmıştır. Dolayısıyla maddede sayılan bu şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefidir.

Kuşkusuz, halka açık anonim şirketler de bir sermaye şirketidir. Esas itibariyle TTK'ya göre kurulan anonim şirketler, halka açık hale geldiklerinde, Sermaye Piyasası Kanunu'nun ilgili hükümlerine de tabi olmaktadırlar.

Konuya, Türkiye'deki mevzuat ve uygulamadaki gelişmeler açısından bakıldığında, kurumlar vergisine muhatap sermaye şirketleri kavramına aşağıdaki şirketler girmektedir:

a. A.Ş. şeklinde kurulan holdingler,

b. Ticaret Kanunu'nun genel hükümlerine göre kurulan A.Ş.'ler,

c. A.Ş. şeklinde kurulan bankalar,

ç. 7397 sayılı Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan sigorta şirketleri,

d. Özel kanunlarla kurulan A.Ş.'ler (SPK'ya tâbi şirketler, bankalar, finansal kiralama şirketleri gibi),

e. A.Ş. şeklinde kurulan kamu iktisadi teşebbüsleri, bağlı ortaklıklar ve bunların iştirakleri,

f. 6362 sayılı SPK hükümlerine göre A.Ş. şeklinde kurulan yardımcı kuruluşlar (aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları gibi),

g. İşletme imtiyazı ve sair imtiyazlar verilerek kurulan A.Ş.'ler,

h. 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümlerine tabi olarak A.Ş. şeklinde kurulan umumi mağazalar,

ı. Kamu tüzel kişilerine ve diğer kamu idarelerine ait ve tabi olarak sermaye şirketi şeklinde faaliyet gösterenler,

i. Dernek ve vakıflara ait sermaye şirketi şeklinde faaliyet gösteren iktisadi işletmeler (KVK. m. 5),

j. Yabancı idare ve müesseselerine ait sermaye şirketi şeklinde faaliyet gösteren iktisadi işletmeler (KVK. m. 6),

k. Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu'na göre kurulup, faaliyet gösteren A.Ş.'ler,

l. İhracatı teşvik tedbirleri çerçevesinde A.Ş. şeklinde kurulan ihracatçı sermaye şirketleri,

m. Bakanlar Kurulu kararıyla A.Ş. şeklinde kurulan özel finans kurumları,

n. Limited şirketler,

o. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler.

2.2.2 Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketlerinin vergi hukuku açısından kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin yanı sıra, Vergi Usul Kanunu[24] (VUK) uygulaması bakımından da mükellefiyetleri söz konusudur. Bu mükellefiyetler aşağıda sıralanmıştır.

a. VUK'un 168. maddesine göre bildirimde bulunmak (İşe başlama, iş ve işletme değişikliği ile adres değişikliğini bildirme),

b. VUK'un 182. maddesine göre defter tutmak (Yevmiye Defteri, Envanter defteri ve Defteri Kebir başta olmak üzere, faaliyetinin gerektirdiği imalat defteri),

c. VUK'un 215. maddesine göre kayıt nizamı hükümlerine uymak (Türkçe kayıt tutma, mürekkeple veya makine ile defterleri yazma, hatalı kayıtları muhasebe kurallarına uygun biçimde düzeltme, kayıtları süresinde yapma),

ç. Tasdiki zorunlu defterleri yasal süreleri içinde notere tasdik ettirmek (VUK m. 220),

d. Defter kayıtları ile ilgili düzenlenmesi gereken fatura, gider pusulası gibi belgeleri düzenlemek ve bu belgelerle birlikte kanuni defterleri 5 yıl süreyle muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek, hususlarında mükellefiyetlikleri bulunmaktadır. Bu mükellefiyetliklerin amacı, işletmenin ekonomik analizini, borç ve alacak ilişkilerini tespit etmektir (VUK m. 253).

Sermaye şirketlerinin yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu uygulamasında defter tutma, tasdik ettirme, saklama ve ibraz mecburiyetleri yanı sıra, TTK uygulaması yönünden de III. Bölümde kısaca değinildiği üzere, benzer mükellefiyetlikleri söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda 5 yıl olan muhafaza süresi TTK uyarınca 10 yıldır. Defterlerin noterce tasdik ettirilmesi ve Türkçe tutulması şartları da iki kanunda benzerlik teşkil eder.

[24] "Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)", **Resmi Gazete**, 10703 (Ocak 1961).

3. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYE İŞLEMLERİ

Sermaye şirketlerinin temel amacı kâr elde etmektir. Ancak kimi zaman yasal zorunluluktan ötürü kimi zaman da kendi istekleri yönünde ticari hayatlarına son vermektedirler. Ticari hayatlarını sona erdiren sebepler ile birlikte şirketlerin faaliyetleri tasfiye amacına yönelik olarak sınırlandırılır ve sona erme işlemlerinin tescil ve ilanı ile birlikte şirket sona erer.

Tasfiye, kelime anlamı olarak; bir ticari kuruluşun batması, kapanması gibi nedenlerden dolayı hesapların kesilmesi, alacaklılara ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi, demektir[25].

Tasfiye genel olarak ticaret şirketlerinin; yetkili organlarının kararları doğrultusunda faaliyetlerinin ve tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesi amacına yönelik olarak tüm varlıklarının elden çıkarılması, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi ve nihayetinde şirket ile ilgili tüm kesimler ile olan ilişkilerin sona erdirilmesi için gerçekleştirilen işlemler dizisidir[26].

Bir başka tanımla tasfiye, bir işletmenin mevcutlarının işletme dışına aktarılarak faaliyetine son verilmesini ifade eder. Bu dışa aktarım sırasında şirketin varlıkları nakde çevrilerek borçları ödenir ve geriye kalan miktar şirket ortaklarına iştirak payları olarak dağıtılır[27].

TTK'nın tasfiye tanımına bakıldığında şirketleri sona erdiren sebepler olarak fesih ve infisah kavramları karşımıza çıkmaktadır. İnfisahın, sözlük karşılığı, bozulma, hükümsüz kalma anlamını taşımaktadır[28]. Hukuki anlamda infisah; kanunda ve/veya esas sözleşmede öngörülen sebeplerden birinin gerçekleşmesi ile bir karar alınmasına ya da bir ihbarda bulunulmasına gerek

[25] Türk Dil Kurumu, http://sozluk.gov.tr/ [20.06.2019]
[26]Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi,** Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2005, s.653.
[27] M. Arif Savaç, **Ticaret Şirketleri Uygulaması ve Muhasebesi**, (İstanbul: Temel Yayınları, 1992), 299.
[28] Ferit Devellioğlu, **Türkçe Ansiklopedik Lügat**, (Ankara: Aydın Yayınevi, 2019), 522.

olmaksızın ortaklığın kendiliğinden, *ipso iure*, sona ermesidir[29]. Diğer bir deyimle tasfiye, bir işletmenin aktifi ve pasifi arasındaki farkın belli edilmesidir.

TTK m. 331/l'deki hükme göre *"Anonim şirketler kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç için kurulabilirler"*. Her ne kadar anonim şirketler her türlü ekonomik amaç için kurulsalar da işletmeyi kuran ortakların temel beklentileri, kuruluşta sözleşme ile belirledikleri ekonomik amaç çerçevesinde şirketi başarıya ulaştırmak ve elde edilen kazancı paylaşmaktır. Konu ile ilgili Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 2010 tarihli kararı[30]; "*Her ticaret ortaklığı gibi anonim ortaklığın nihai amacı kâr elde edip ortaklarına dağıtmaktır. Bu amaç, ana sözleşmelerde yer almaz, çeşitli kanunlardaki kişi birliklerini ayıran, "müşterek gaye" kıstasından ve "ortaklık" kavramından doğar. Başka bir deyişle "anonim şirket kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulur" ve kâr elde etmek ve paylaştırmak nihai amacını elde etmek hedefine yönelir ve bu yolda çaba harcar.*" şeklindedir ve ana çerçeveyi çizmesi bakımından önem taşımaktadır.

Anonim şirketler kuruluşta belirledikleri hedeflere ulaşamadıklarında başarısız olurlar ve faaliyetlerine son vermek zorunda kalırlar[31]. Sona eren şirketler için TTK m. 533/ l. maddesi *"Sona eren şirket tasfiye haline girer; Kanundaki istisnalar saklıdır"* şeklinde hüküm getirmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere kanunda sayılan infisah ve fesih halleri gerçekleşince şirketlerin tasfiyeye gireceği, ancak kanunda tahdidi olarak sayılan hallerde sona eren şirketlerin tasfiyeye girmeyeceği belirtilmiştir[32]. Bu haller, birleşme, bölünme ve tür değiştirmedir. Bu hallerin dışında bir şirketin tasfiye aşamasına girip, tasfiye sürecini tamamlayıp, şirketin kaydını ticaret sicilinden silmedikçe şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi mümkün değildir[33].

---

[29] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 106.
[30] Yargıtay 11.HD.'nin, E: 2008/9248, K: 2010/4881 sayı ve 04.05.2010 tarihli kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.
[31] Mehmet Başar, **Finansal Krizler ve İşletme Başarısızlıkları, Finansal Yönetim II**, 1. bs. (Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013), 185.
[32] Pulaşlı, 2018, 1971.
[33] Emrullah Kervankıran, **Anonim Şirketlerin Tasfiyesi**, 1. bs. (Ankara: Seçkin Yayın Evi, 2015), 29.

3.1 Anonim Şirketlerin Sona Erme Nedenleri

Anonim şirketler, tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerindendir. Bu tüzel kişiliğin sona ermesi, anonim şirketin hukuki varlığının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Tüzel kişiliğin tam olarak sona ermesi ise, belirli bir sürecin tamamlanması ile mümkün olabilmektedir. Bu sürecin sonunda anonim şirketin tüzel kişiliği kaybedilmekte ve hukuki varlığı ortadan kalkmaktadır. Anonim şirketin hukuku varlığı da ticaret sicilinden silinince ortadan kalkar. Şirket infisah ettikten sonra tasfiye muamelelerine başlanır. Anonim ortaklığın tasfiyesi, feshin doğal bir sonucudur[34].

Diğer taraftan anonim şirketler hukukunda ortakların sınırlı sorumlu olmaları nedeniyle, şirketin malvarlığı özel önem taşımaktadır. Bu nedenle alacaklıların (ve pay sahiplerinin) bu sorumluluk karşısında korunmasının araçlarından biri de tüzel kişiliğin bertaraf edilmesidir[35].

Sonuç olarak sona erme, 6102 sayılı TTK ile 529. ve 548. maddeler arasında düzenlenen emredici hükümler ile kanunlaştırılmıştır. TTK m.533/1 hükmü; sona eren şirketler tasfiye haline girer şeklindedir. Bu hükme göre sona erme işlemi ile tasfiye işlemleri birbirinden ayrı işlemlerdir. Kanunda gerçekleşen fesih ve infisah hallerinden biri veya birkaçının meydana gelmesi ile şirket sona ermekte ve bu olayı takiben de şirket tasfiyeye girmektedir[36].

3.1.1 Genel Sona Erme Sebepleri

Sona erme sebepleri TTK'nın onuncu bölümünde, genel sona erme sebepleri ve özel sona erme sebepleri olarak ikiye ayrılmıştır. Genel sona erme sebepleri TTK'nın 529. maddesinde, özel sona erme sebepleri ise 530 ve 531. maddelerinde ele alınmıştır. Genel sona erme sebeplerine aşağıda maddeler halinde değinilmiştir.

---

[34] Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku,** 3. bs. (Adana: Karahan Kitapevi, 2005), 420.
[35]Tuğrul Ansay, **Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor?, (**Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2005), 41.
[36] Kervankıran, **age**, 27.

3.1.1.1 Sürenin Sona Ermesi

Türk Ticaret Kanunu'nun 529. maddesinin (a) bendi uyarınca, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle şirket sona erer.

Anonim şirketlerin kuruluşu sırasında hazırlanacak olan sözleşmede sürenin belirtilmesi kanuni bir zorunluluk değildir. Ancak kurucuların sözleşmeyi hazırlarken şirketin faaliyet süresini bir süre ile sınırlandırmalarının kanuna aykırı olduğu söylenemez. Bu nedenledir ki esas sözleşmeye konulan bir süre ile şirketin ömrü sınırlandırılabilir[37]. Sözleşmede belirtilen sürenin dolması ile şirket sona ermiş sayılmaz. Sürenin dolmasına bağlı olarak, şirketin sona ermesi konusu gündeme alınır ve anonim şirketin genel kurulu adi nisapla toplanarak karar alır. Bu karar ile ancak şirket sona erer[38].

Dolayısıyla bu konudaki asıl tartışma sözleşmede belirlenen süre sonunda faaliyetlerine devam eden şirketlerin durumudur. Bu durumda şirketin genel kurul kararı bile almasına gerek olmaksızın belirsiz süreli hale gelmesi söz konusudur[39]. Yukarıda belirtilen konu öğretide en çok tartışılan konulardan bir tanesidir. Tartışılan konu, süresi sona eren anonim şirketlerin, işlere fiilen devam etmeleri halinde, adî şirketlerde olduğu gibi, süresiz hale gelip gelmeyecekleriydi. Yargıtay kararlarında da bu durum olumsuz yönde ele alınıyordu[40]. Yargıtay, eğer şirket sona erdikten sonra faaliyetine devam ediyorsa, şirketin belirsiz süreli bir şirket olacağına yönelik kararlar vererek bu halin esas sözleşmelere aykırı olduğunu belirtmekteydi. Ancak 1987 tarihli bir Hukuk Genel Kurul Kararı ile bu içtihattan dönülmüş ve işlere fiilen devam eden şirketlerin süresiz hale gelecekleri kabul edilmiştir. Hukuk Genel Kurulu kararında, şirketin süresiz hale gelmesinden sonra esas sözleşme değişikliği yapılarak, sözleşmenin fiili duruma uyarlanması gereğini belirtmektedir[41].

---

[37] Metin Aytulun, M. Vefa Toroslu, **Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri**, 1. bs. (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014), 49.
[38] Ahmet Esen, **Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketleri**, 1. bs. (Ankara: Maliye Postası, 2014), 481.
[39] Pulaşlı, 2018, 915.
[40] Yargıtay'ın HGK. 05.06.1985 T., E. 1983/11-218/K.561 kararı için bkz. Pulaşlı, (2018), 1932.
[41] Yargıtay'ın HGK. 25.02.1987 T., E.1986/11-211/ K. 120 kararı için bkz. Pulaşlı, (2018), 1932.

TTK'nın 529. maddesinin (a) bendi hükmü ile sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin dolmasıyla şirket sona erer hükmü ile bu sorun giderilerek tartışmalara son verilmiştir[42].

3.1.1.2 İşletme Konusunun Gerçekleşmesi veya Gerçekleşmesinin İmkânsız Hale Gelmesi

TTK'nın 529/1-b maddesinde *"işletme konusunun gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesiyle"* şeklinde yer alan hüküm ETTK'nın 434/2. maddesinde "*şirket maksadının husulü veya husulünün*" imkânsızlığı şeklinde yer almaktaydı. TTK 331. maddesi hükmüne göre anonim şirketler her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilirler. Burada ekonomik amaç olarak, şirketin kazanç elde etmesi ve paylaşması anlaşılması gerekirken, konudan da, bu amaca ulaşmak için fiilen yapılması gereken faaliyetler anlaşılmalıdır[43]. Görüldüğü üzere ETTK'nın 434/2. maddesi hükmündeki "maksat" sözcüğünün yerini "konu" sözcüğü almıştır. Getirilen yenilik, terim farklılığının ötesindedir. Bu değişiklik, "maksat", "gaye" ve "konu" terimlerine öğreti ile yüksek mahkeme[44] kararında yüklenen anlam dikkate alınarak yapılmıştır. Amaç kavramı ile anlaşılan kazanç elde etmek ve paylaşmak olduğu için bu durum nesnel olarak belirlenemeyecek ve gerçekte gerçekleşmesi de mümkün olmayan bir olgudur. Kanun koyucu, genel amaca ulaşmak için icra edilen faaliyetlerin gerçekleşmiş olmasını veya gerçekleşmesinin imkânız hale gelmesini bir sona erme sebebi olarak öngörmektedir[45].

Ortaklığın maksadının elde edilmesi, esas sözleşmede ortaklık maksadı olarak belli bir maksadın belirlenmiş olduğu durumlarda, bu maksadın elde

---

[42] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 529, s. 193.
[43] Kervankıran, **age**, 31.
[44] Kervankıran, **age**, 31 / 24 numaralı dipnot. *Yargıtay'ın bu konudaki kararı şöyledir:"…TTK'nın 271/f.2 hükmü, anonim şirket esas mukavelenamesinde, şirket mevzuunun hudutlarının ne olduğunun, açıkça gösterilmiş olmasını şart koşmuş bulunmasına bir şirketin iştigal konusu aynı zamanda o şirket kuruluş maksadını da ortaya kayacağına göre, şirket statüsünde genel anlamda yer alan (kar sağlamak) veya (kazanç temin etmek) gibi ibareleri ve bu şekildeki bir ticari aliyeti hiçbir zaman bir şirketin iştigal mevzuu ve maksadı olarak kabil etmeye imkan yoktur…."*(Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 9.5.80, E 80/ 1484, K 80/2552, bu karar için bkz. Moroğlu, Erdoğan, Notlu-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat, 144.
[45] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 529, s. 194.

edilmiş, gerçekleştirilmiş olması ve bu nedenle ortaklığın faaliyetlerinin tamamlanması halidir. Ortaklığın maksadının elde edilmesinin imkânsız hale gelmesi ise, ortaklık maksadına giren konuların düzenleme ile ortadan kaldırılması (Konunun millileştirilmesi yanında üretim tesislerinin de devri[46]) veya yasaklanması (İşletme konusu bakımından önemli bir maddenin ithalatının yasaklanması) şeklinde olabilir[47].

Yargıtay da verdiği bir kararla amacı doğrultusunda faaliyeti bulunmayan bir şirketin sona ermesi ile ilgili kararını fiile durumu göz önünde bulundurarak vereceğini belirtmiştir. Söz konusu karar şöyledir[48]: *"Anonim şirketin amacını yerine getirmek için hiçbir faaliyeti olmadığı ileri sürülerek açılan davada; bilirkişiler aracılığıyla inceleme yaptırılarak, amacın gerçekleşmesi yönünde ne gibi faaliyetler yapıldığı, ana sözleşme, bilânço kâr ve zarar tabloları ile sicil dosyası getirtilerek değerlendirilme yapılması gerekir*."

3.1.1.3 Esas Sözleşme Hükmü

TTK 529/1-c maddesi *"esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle"* şeklindedir.

Bu konuda doktrinde şirketin sona ermesini gerektirecek sözleşme hükümlerine örnek olarak; sözleşmeye yazılacak olan, "usulüne uygun düzenlenmiş bilançolara göre anonim şirket arka arkaya 5 yıl zarar ederse infisah eder"[49] ibaresi verilebilir. Bunun yanında "sermayenin belli bir kısmının kaybı, bir ruhsatın (maden, enerji üretimi gibi) yenilenmemesi, bir patentin kaydedilememesi veya şirketin devamlılığının belli bir şartın veya sözleşmenin varlığına bağlanması" gibi durumlar gösterilmektedir[50].

Yukarıda sözü edilen sona erme sebepleri anonim şirketin sözleşmesine kuruluşta konulabileceği gibi daha sonra genel kurul kararı ile de konulabilir.

[46] Yargıtay'ın 11. HD. 25.03.1985 T., E. 1278/K. 1269 sayılı kararı için bkz. Tekinalp, (2012), 226.
[47] Pulaşlı, 2018, 936.
[48] Yargıtay'ın 11. HD. 14.10.2004 T., E. 8765/K. 9790 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası
[49] Oğuz İmregün, **Ticaret Unvanı ve Ticari Adlar, Ticaret Hukuku**, 1. bs. (Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010), 482.
[50] Hamdi Pınar, **Şirketler Hukuku**, 1. bs. (Konya: Mimoza Yayınları, 2012), 714.

Burada dikkat edilmesi gereken konu genel kurul kararı ile eklenen hükmün ortakların müktesep haklarına zarar vermemesidir. Aynı şekilde sözleşmede hüküm altına alınan sona erme halinin veya hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesi öncesinde veya sonrasında genel kurul aksi yönde karar alarak şirketin sona ermesini engelleyebilir[51].

Anonim şirketin esas sözleşmesine TTK ve diğer kanunlarda öngörülmeyen fesih ve sona erme sebeplerinin konulması ve bunlardan birinin gerçekleşmesi durumunda ortaklığın feshinin mahkemeden talep edilmesi de mümkündür. Pulaşlı'ya ve bizim de katıldığımız görüşe göre, esas sözleşmede fesih davasının kimler tarafından açılacağı konusunda hiçbir hüküm yoksa her pay sahibi ortaklığın feshini mahkemeden talep edebilir. Anonim şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde bir fesih davası açılır. Süresiz olarak pay sahiplerine fesih hakkı tanımak yerinde değildir. Bu durumlara genel kurulun iptali kabil kararlarına karşı kanunda tanınmış olan üç aylık sürenin kıyasen uygulanması yerinde olur[52].

3.1.1.4 Genel Kurul Kararı

TTK'nın 529/1-d maddesi hükmü; *"TTK 421 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla"* şeklindedir. Kanun koyucu toplantı ve karar yeter sayılarının açıklandığı 421. maddeye atıfta bulunmuştur. Bu madde genel kurulun şirketin feshine karar verebilmesi için ağırlaştırılmış toplantı ve karar yeter sayıları öngörmüştür. 421. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları dikkate alındığında toplantı ve karar yeter sayıları; şirketin feshi kararı almak için toplanan genel kurulda birinci toplantıda yetersayı sağlanamaz ise ikinci toplantıda karar ve toplantı yeter sayısı olarak, şirketin sermayesinin en az yüzde yetmiş beşini temsil eden pay sahiplerinin katılmasını ve şirketin feshi yönünde oy kullanmasını öngörmektedir.

[51] Kervankıran, **age**, 34.
[52] Pulaşlı, 2018, 1938.

İlgili maddelerde belirtilen nisaplar çerçevesinde herhangi bir sebep olsun veya olmasın genel kurul sona erme kararı verebilir[53]. TTK m. 408 hükümleri dikkate alındığında şirketin sona ermesine karar verilmesi yetkisi sadece genel kurula ait olup, bu yetki çalışmamızın 3.5.1. bölümünde açıklandığı üzere devredilemez yetkiler arasındadır.

Alınan genel kurul kararı, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine açılacak bir dava ile iptal edilebilir. Anonim şirketin sona ermesi kararına karşı, şirketin yönetim kurulu veya pay sahipleri tarafından iptal davası açılabilir[54]. Asliye ticaret mahkemesinin davayı reddetmesi veya kabul etmesi mümkündür. Davanın reddedilmesi halinde genel kurul kararı kesinleşmiş olur ve karar tarihinden itibaren şirket sona ermiş sayılır. Mahkemenin davayı kabul etmesi halinde ise karar alındığı tarihten itibaren askıda kalır ve mahkemenin vereceği karar beklenir[55].

Türk doktrininde fesih kararının geri alınabileceği yönünde görüşler mevcuttur. Yargıtay da bu görüşlere katılarak aynı sonuca varmıştır. İlgili karar, fesih kararı geri alınarak şirketin faaliyetine devamlılığı sağlanır şeklinde özetlenebilir[56].

3.1.1.5 İflasına Karar Verilmesi

Anonim şirketin iflâsı, tasfiye halinde olup olmamasından bağımsızdır. TTK m. 529/1-e'ye göre şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin iflas kararı ile birlikte anonim şirket tasfiye sürecine girer. Mahkemenin iflas kararı ile sona eren anonim şirket, iflas yoluyla tasfiyeye girmiş olur. İflas kararı, iflas idaresine bildirilir. İflas idaresi bu kararı ticaret siciline tescil ve ilân ettirir. Tasfiye durumuna girmiş olan anonim şirketin gayesi,

[53] Esen, **age**, 481.
[54] İmregün, **age**, 483.
[55] Kervankıran, **age**, 37.
[56] Yargıtay. 11. HD. 6.7.2000 T., K. 3170/6471 sayılı kararı için bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **age**, 1564.

borçlarının tasfiyesi olmakla birlikte, tüzel kişiliği bu amaçla sınırlı olarak devam eder[57].

Anonim şirketler tacir sıfatına haiz oldukları için İcra ve İflas Kanunu[58] (İİK) hükümleri çerçevesinde iflasa tabidirler. İİK dikkate alındığında anonim şirket; adi iflas, İİK (m.155- 156), kambiyo senetlerine mahsus iflas (İİK m.167-1769) ve doğrudan doğruya iflas (İİK m.177-179) hükümleri çerçevesinde iflas ettirilir. İİK'nın 179. maddesi dikkate alındığında[59] anonim şirketin iflasını mahkemeden idare ve temsil ile yetkili olanların, tasfiye memurlarının veya alacaklının isteyeceği ve anonim şirketin iflas ettiğinin ispatı yükümlülüğünün de bu kişi veya kişilere ait olduğu belirtilmiştir[60].

TTK m. 376/3 hükmü yönetim kuruluna şirketin borca batıklık durumu ile ilgili şüphe dahi var ise bu durumun tespiti ve tespit edilen durumun mahkemeye bildirilmesini emretmiş ve yönetim kuruluna bu konuda sorumluluk yüklemiştir[61]. Şirketin borca batıklığının tespiti için yönetim kurulu, öncelikle iki farklı şekilde ara bilanço düzenlemelidir. Ara bilançolardan birincisi işletmenin devamı esasına göre, ikincisi ise aktiflerin olası satış değerleri üzerinden düzenlenir. İki bilânço çıkarılmasının farklı faydaları mevcuttur. Bunlardan ikincisi olan varlıkların olası satış değerlerine göre çıkarılan bilânço şirketin iflâsı için yönetim kurulunun mahkemeye başvurmasına gerek olup olmadığını ortaya koyar[62]. Faaliyetlerine devam edecek bir işletme esas alınarak yapılan sürekliliğe göre değerleme ise işletmenin borca batık olmasına rağmen faaliyetlerine devam edecek gücünün olup olmadığını ortaya koyar[63]. Bu bilançoların düzenlenmesi ve buna göre şirketin iflası hakkında karar verilmesi yönünde Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin

[57] Pulaşlı, 2018, 1941.
[58] "İcra ve İflas Kanunu (2004 S.K.)", **Resmi Gazete**, 2128 (Haziran 1932).
[59] İİK m. 179, Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, aktiflerin muhtemel satış fiyatları üzerinden düzenlenen ara bilançoya göre borca batık olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir.
[60] İsmail Doğanay, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, c. 2, 4. bs. (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2004), 1279-1280.
[61] Kervankıran, **age**, 37.
[62] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 376/3, s. 118.
[63] Oruç Hami Şener, **Ortaklıklar Hukuku**, 3. bs. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 384.

17.11.2011 tarihli kararı[64] şu şekildedir: "*...Oysa ıslah dilekçesinde şirketin iflas halinde olduğu iddia edilerek şirketin fesih ve tasfiyesi talep edildiğine göre anonim şirketlerin infisahı ve tasfiyesini düzenleyen TTK'nın 529. maddesi hükmünde düzenlenen şirket sermayesinin aynı Yasa'nın 376/2. madde gereğince üçte ikisinin ziyaı halinde şirketin münfesih olacağı sebebine dayandığının kabulü gerekir. Mahkemece, davacıların bu iddiaları uzman bilirkişi kurulu aracılığı ile incelenmeksizin hüküm kurulmuştur. Bu itibarla mahkemece, anasözleşmesi, bilançoları, kar ve zarar tabloları, ticaret sicil dosyası üzerinde bilirkişi incelemesi yapılarak şirketin sermayesinin 2/3'nü kaybedip kaybetmediğinin belirlenip sonucuna göre karar vermek gerekirken, eksik incelemeye dayanılarak hüküm kurulmuş olması doğru görülmemiştir."*

Mahkemenin iflas kararı ile sona eren anonim şirket, iflas yoluyla tasfiyeye girmiş olur. İflas kararı, iflas idaresine bildirilir. İflas idaresi bu kararı ticaret siciline tescil ve ilân ettirir. Tasfiye durumuna girmiş olan anonim şirketin gayesi, borçlarının tasfiyesi olmakla birlikte, tüzel kişiliği bu amaçla sınırlı olarak devam eder[65].

3.1.1.6 TTK'nın Diğer Maddelerinde Öngörülen Hallerde

TTK bir bütün olarak ele alınıp incelendiğinde yukarıda sayılan hallerin dışında, anonim şirketin beş halde daha sona ereceği tespit edilir. Bu haller; kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde bulunmak, esas sermayenin üçte ikisini kaybetmek, anonim şirketin birleşmesi veya bölünmesi, kuruluşta eksiklik ve şirketin tabiiyetinin değiştirilmesi olarak sayılabilir[66].

[64] Yargıtay 11.HD.'nin, 17.11.2011 tarih ve E. 9920, K. 15328 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.
[65] Pulaşlı, 2018, 1941.
[66] Şakir Bozak, "Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri", (Yüksek Lisans Tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018), 26.

3.1.2 Özel Sona Erme Sebepleri

3.1.2.1 Şirket Organlarının Eksik Olması

TTK'nın 530. maddesine göre, uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa mahkemeden şirketin feshi istenebilir. Organ eksikliği sebebiyle mahkemeden fesih talep hakkı olanlar; pay sahipleri, şirket alacaklıları ile Ticaret Bakanlığıdır.

Anonim şirketin organlarının birinin eksik olması kanunda özel sona erme sebebi olarak düzenlenmiştir. Anonim şirket organları olarak sayabileceğimiz yönetim kurulu veya genel kurulun bir araya gelemediği durumlarda şirketin feshi istenebilir. Ayrıca bu organlardan birinin uzun bir süre boyunca kurulamaması da madde metni ile getirilen yeni bir fesih nedenidir. Kanunda uzun süreden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Devamlılıktan ne kadar bir sürenin anlaşılması gerektiği hususunda kötüye kullanmaların önüne geçmek ve somut olayın şartlarına göre serbest hareket edebilme imkânı tanımak için takdir yetkisi hakime bırakılmıştır[67]. Kanaatimizce bu sürenin birden fazla yıl boyunca bu şekilde devam etmesi anlaşılmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir konu ise genel kurulun kanuni bir organ olmasına rağmen mezkûr maddede ayrı bir yer verilerek, genel kurulun olmamasının değil toplanamamasının sona erme sebebi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bunun nedeni genel kurulun daimi bir organ olmasıdır[68].

Gerekli organın mevcut olmaması ile kastedilen bu organın gerçekten bulunmamasıdır. Örneğin; yönetim kurulunun görev süresi sona ermiş olmasına rağmen, yeni bir yönetim kurulunun genel kurul tarafından seçilmemiş/ seçilememiş olması veya yönetim kurulu üyelerinin istifaları ile kurulun boşaldığı ve yerlerini doldurma imkânının bulunmadığı hâllerde yönetim organının gerçekten bunmadığı kabul edilmelidir[69]. Yönetim kurulunun mevcudiyetine

[67] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 530/1, s. 195.
[68] Şener, **age**, 630.
[69] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 530/1, s. 195.

rağmen, hiç veya gereği gibi toplanamaması somut olayın özelliklerine göre maddenin kapsamında kabul olunabilir[70].

Fesih talebine değinecek olursak, pay sahipleri, şirket alacaklıları ile Ticaret Bakanlığı tarafından şirketin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine fesih talebi yapılır. Ancak kanun açıkça şirketin feshine karar verilmeden yönetim kurulunun görüşünü alarak gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlanmasını mahkemeden istemiştir[71]. Mahkeme şirkete bu düzeltmeleri yapması için bir süre verebilir. Süre belirlerken, örneğin yönetim kurulunun eksikliği durumunda, onun yeniden oluşturulması için gerekli olan asgari zamanı göz önüne almak ve buna göre süre belirlemek gerekir. Yargıtay bazı kararlarında[72], mahkeme tarafından organ boşluğunun giderilmesi için verilen bir veya iki aylık süreyi uygun bulmamıştır.

Ayrıca şunu da belirtmekte yarar vardır ki yönetim kurulu eksikliğine bağlı açılan davalarda şirket tüzel kişiliğini temsil edecek olan bir kurul olmadığından şirketi bir kayyım temsil eder[73]. Şirket bu süre içerisinde düzeltme yoluna gitmezse mahkeme fesih kararını alır.

3.1.2.2 Haklı Sebeplerle Fesih

TTK'nın 531. maddesi hükmü, *"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 isteyebilirler. 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 verebilir"* şeklindedir.

[70] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 530/1, s. 195.
[71] Kervankıran, **age**, 45.
[72] Yargıtay. 11. HD. 24.11.1981 T., K. 4751/5019; 11. HD. 15.5.1984 2678/2631 sayılı kararları için bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **age**, 1556.
[73] Aytulun, Toroslu, **age**, 59.

Haklı nedenlerle fesih doktrin tarafından birçok mecrada ele alınmış ve konu değişik şekillerde dile getirilmiştir[74].

Doktrin tarafından mülga kanuna yöneltilen eleştirilerden bir tanesi de azınlık haklarının kullanılmasında formalitelerden kaynaklı güçlüklerin yer almasıdır. Azınlık kavramı, halka kapalı şirketlerde sermayenin yüzde onunu temsil eden paylar ve halka açık şirketlerde ise sermayenin yüzde yirmisini temsil eden paylar olarak karşımıza çıkmaktadır. Azınlığa TTK m. 531 ile verilen haklı nedenlerle fesih hakkı, formaliteleri dolayısı ile de güçlükleri belli oranda ortadan kaldırmış ve çoğunluk karşısında azınlığın elini güçlendiren bir uygulama olarak yeni kanunda yerini almıştır. Yine aynı madde ile anonim şirketin feshini önlemek adına hâkime alternatif çözümler hakkı da tanımıştır[75]. Bu bağlamda Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 02.06.2014 tarihli kararı[76] aşağıdaki gibidir:

"Davaya konu şirket bir aile şirketidir. İlk derece mahkemesi tarafından, 2006 yılından beri gelir getirici faaliyette bulunmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca şirket ortaklarının şirketin yönetimi ve varlığını devam ettirmesine dair hususlarda anlaşamadıkları, bu hususlaki ihtilafların ortaklar ve şirket arasında pek çok davaya sebebiyet verdiği belirlemesi de yapılmıştır. Şirketin amacının gerçekleştirilmesine yönelik varlıkların da somut olayda elden çıkartıldığının tespit edilmesi sebebiyle de şirketin işletme konusunu gerçekleştirmesinin artık mümkün olmadığı gerekçesiyle haklı sebebin oluştuğu kabul edilmiştir. İlk derece mahkemesi hüküm sonucunda, davacının çıkmaya ilişkin talebini de değerlendirmiş ve her ne kadar feshin son çare olarak ele alınması gerekse de ortaklar arasındaki ihtilaflar nedeniyle davacıların şirketten ayrılmalarına karar verilmesinin şirketin devamı yönünden uygun olmayacağı gerekçesiyle şirketin feshine karar vermiştir. Temyiz incelemesinde Yargıtay da haklı sebeplerin varlığını kabul etmiştir. Fakat yüksek mahkeme, şirketlerin devamlılıklarının sağlanmasının esas olmasından ve TTK 531 uyarınca ekonomik değer taşıyan

[74] Kervankıran, **age**, 47.
[75] Ayşe Sümer, "Anonim Şirketlerin Haklı Nedenlerle Feshi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, c. 18, s. 2 (2012): 839.
[76] Yargıtay 11.HD.'nin, 02.06.2014 Tarih., 3669 E. / 10238 K. sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

şirketin feshi yerine şirketi ayakta tutacak diğer çözüm yollarının hakimce değerlendirilmesinin zorunlu kılındığından hareketle, şirketin halen elinde bulundurduğu malvarlıklarıyla şirket esas sözleşmesinde yer alan amaçları rahatlıkla gerçekleştirebilecek durumda olduğunu, davacı ortakların ortaklıktan ayrılması halinde şirket esas sözleşmesinde yapılacak değişiklikle şirketin amaçlarının değiştirilebileceğini, esasen davacı ortakların da ortaklıktan çıkmayı isteyip sadece ödenecek pay bedeli hususunda diğer ortaklarla anlaşamadıkları hususu gözetildiğinde şirketin feshi yerine davacı ortakların pay bedellerinin taraflarına ödenmesi suretiyle ortaklıktan çıkarılmalarına karar verilmesinin somut olaya uygun olacağına karar vererek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur."

Yargıtay'ın kararı feshin son çare olması ve şirketlerin devamlılığının sağlanmasının şirketler hukuku bakımından esas olması karşısında, hakimin hangi hallerde feshe karar verebileceği ve bunun sınırlarının ne şekilde çizilmesi gerektiği bakımından önem arz etmektedir.

Azınlık hakları 6102 sayılı kanun ile Türk hukukuna yeni giren bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunun gerekçesinde açıklanan bu kavram 531. madde ile hukukumuza getirilmiştir. Kanun gerekçesine göre;

"Azınlık olarak kabul edilebilmek için esas sermayenin onda birine sahip olmak gereklidir. Esas sermayenin onda birine sahip olan bir veya bir araya gelerek bu oranı yakalayan pay sahiplerinin bu hakkı kullanmaları mümkündür. Hatta bu oranın esas sözleşmeye konulacak bir madde ile daha düşük olarak tespit edilmesi mümkündür.

Feshin talep edileceği mahkeme, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesidir.

Haklı sebep TTK'da tanımlanmamış, haklı sebepler örnek olarak da gösterilmemiş, bu kavramın niteliklerinin gösterilmesi ve tanımlanması yargı kararlarıyla öğretiye bırakılmıştır.

İsviçre öğretisinde[77]*;*

- Genel kurulun birçok kez kanuna aykırı bir şekilde toplantıya çağrılmış olması,

- Azlık hakları ile bireysel hakların devamlı ihlalî,

- Özellikle bilgi alma ve inceleme haklarının engellenmesi,

- Şirketin sürekli zarar etmesi,

- Dağıtılan kâr payının düzenli azalması,

haklı sebep sayılmıştır.

Buna karşılık varsayımlar ve olumsuz beklentiler haklı sebep sayılmamıştır.

Azınlık tarafından ileri sürülen bu sebeplerin haklı olup olmadığına karar verecek olan merci mahkemedir. Sebeplerin mahkeme tarafından haklı bulunması şirketin feshine karar verilmesini zorunluluğunu mahkemeye yüklemez. Şirketin feshini haklı kılan sebeplerin varlığına rağmen, yaşatılmasının ekonomik ve rasyonel açıdan daha doğru olacağına kanaat getiren mahkeme; şirketi feshetmek yerine, fesih talebinde bulunan pay sahiplerinin paylarının gerçek değerinin ödenmesine ve kendilerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir. Davacıya paranın kimin tarafından ve nasıl ödeneceği, bu payları geçici olarak şirketin iktisap edip edemeyeceği yargı kararlarına ve öğretideki görüşlere göre belirlenecektir.

Maddenin son cümlesindeki "veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözümü karar bağlama" inisiyatifi tamamıyla mahkemeye aittir. İsviçre öğretisinde, mahkemenin kâr dağıtma zorunluğunu karara bağlayabileceği; uygun bir yeni pay sahibinin şirkete alınmasını uygun bulabileceği, hatta şirketi sağlığa kavuşturabilecek kısmî tasfiyeye de hükmedebileceği belirtilir[78]*.*

Ayrıca doktrinde, şirketin devamlı olarak verimsiz çalışması, yapılan sermaye artırımlarına rağmen etkinliğin sağlanamaması ve bütün ortakların sebep

[77] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 531, s. 196.
[78] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 531, s. 196.

olduğu ve anonim şirketi çıkmaza sokan anlaşmazlıkların meydana gelmesi haklı neden olarak sayılmıştır[79].

Ayrıca ortaklıktaki çoğunluğun azınlık üzerinde baskı kurmaya çalışması en çok karşılaşılan haklı neden olarak karşımıza çıkmaktadır[80].

3.1.3 Sona Ermenin Tescil ve İlanı

Şirketler sona erdikten sonra hukuki durumlarının tescil edilip ilan edilmesi ticari hayatın devamı için gerekmektedir. Bu husus TTK'nın 532. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. İlgili madde, *"Sona erme, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulunca ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir"* şeklindedir.

Sona ermenin tescil ve ilanı kanundaki istisnalar dışında yönetim kurulunca gerçekleştirilir. Kanundaki istisnalar ise şirketin iflası ve mahkeme kararı ile sona ermesidir[81]. ETTK'da sadece iflâs hali istisna olarak düzenlenmiştir. İflâs istisnasına mahkeme kararının da eklenilmesinin sebebi, resen tescili sağlayarak bu işlemin sürüncemede kalmasına engel olmaktır[82].

Tescilin süresi ile ilgili kanunda özel bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Bu nedenle; TTK 30. maddesi veya Ticaret Sicil Yönetmeliği'nin[83] 33/1. maddesi hükümlerine göre tescilin süresi sona erme hali gerçekleştikten sonra on beş gündür[84]. Tasfiyenin tescili talebinde bulunan tasfiye memuru TSY 86/1. maddesi hükümlerinde belirtilen belgeler ile ticaret siciline başvuracaktır.

TSY 87/1. maddesine göre tasfiye memurunun başvurusu üzerine sona eren şirket ile ilgili aşağıdaki olgular tescil edilir:

1. Şirketin sona erdiği ve tasfiyeye girdiği,

2. Sona erme sebebi,

---

[79] Şener, **age**, 636.
[80] Şener, **age**, 637.
[81] Aytulun, Toroslu, **age**, 61.
[82] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 532, s. 196.
[83] "Ticaret Sicil Yönetmeliği (2012/4093 S.Y.)", **Resmi Gazete**, 28541 (Ocak 2013).
[84] Kervankıran, **age**, 53.

3. Sona erme genel kurul kararına dayanıyorsa bu kararın tarihi,

4. Sona erme mahkeme kararına dayanıyorsa bu kararın tarihi,

5. Ticaret unvanına "Tasfiye halinde" ibaresinin eklendiği,

6. Tasfiye memurlarının adı ve soyadı, kimlik numarası ve yerleşim yeri,

7. Tasfiye işlemlerinin şirket merkezi dışında başka bir adreste yürütülmesi durumunda bu adres.

Şirketin tamamen sona ermesinden sonra tasfiye memuru, TSY 87/2. maddesine göre sona eren şirket ile ilgili tasfiyenin tamamlandığı ve ticaret unvanının silinmesi hususlarını tescil ettirir.

3.1.4 Sona Ermenin Sonucu

Bir anonim şirketin sona ermesinin sonucu TTK'nın 533/1-2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre; *"Sona eren şirket tasfiye hâline girer. Kanundaki istisnalar saklıdır. Tasfiye hâlindeki şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri de dâhil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını "tasfiye hâlinde" ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Bu hâlde organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır.*"

İlgili madde hükmü uyarınca anonim şirketin ticaret unvanına "tasfiye halinde" ibaresi eklenir ve tasfiye işlemleri bu unvan altında gerçekleştirilir. Kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere anonim şirketin tasfiye haline girmiş olması tüzel kişiliğini ortadan kaldırmamakta fakat tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tüzel kişiliği haiz olarak faaliyetini sürdürmektedir.

TTK'nın 533. maddesinde yapılan en önemli değişiklik "numerus clausus" olarak sayılan hallerin yerine "kanundaki istisnalar saklıdır" ifadesinin kullanılmış olmasıdır. Bu ifade ile kanundaki tüm tasfiyesiz infisah hallerine atıfta bulunulmuştur[85]. Kanunda belirtilen istisnalardan olan birleşme ve bölünme hallerinde şirketler tasfiyeye girmekte ancak bu tasfiye işlemi normal tasfiyenin

[85] Eriş, **age**, 3481.

aksine sona eren şirketin tüm aktif ve pasiflerinin külli halefiyet ilkesi çerçevesinde devri şeklindedir[86].

3.2 Anonim Şirketlerde Tasfiye

Sona eren şirketler için TTK'nın 533/l. maddesi *"Sona eren şirket tasfiye haline girer; Kanundaki istisnalar saklıdır"* şeklinde hüküm getirmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere kanunda tahdidi olarak sayılan hallerde sona eren şirketlerin tasfiyeye girmeyeceği[87] belirtilmiştir. Bu haller, birleşme, bölünme ve tür değiştirmedir. Bu hallerin dışında bir şirketin tasfiye aşamasına girip, tasfiye sürecini tamamlayıp, kaydını ticaret sicilinden silmedikçe tüzel kişiliğinin sona ermesi mümkün değildir[88].

3.2.1 Tasfiye Kavramı

TTK'da anonim şirketin tasfiyesine ilişkin hükümler 536 ile 548. maddeler arasında düzenlenmiştir. Ayrıca tasfiyeyi gerekli kılan sona erme halleri ise 529 ile 535. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Yürürlükteki kanunun 536 ila 548. maddeleri bir bütün olarak incelendiğinde tasfiye kavramını, fesih veya infisah hallerinin doğal bir sonucu olan, ortaklığın bütün aktif kalemlerinin likit hale getirilmesi, bu likidite ile öncelikle borçların ödenmesi ve kalan mal varlığı ile beraber ortaya çıkar ise tasfiye kârının ortaklara dağıtılması ve sonucunda şirketin tüzel kişiliğini sona erdirmek için ticaret sicilinden şirket kaydının silinmesine kadar olan süreçtir[89].

3.2.2 Tasfiye Memurlarının Atanması, Tescil ve İlanı

Anonim şirketlerin tasfiyesi tasfiye memurları tarafından yerine getirilmektedir. Tasfiye memurları, "bir şirketin sona ermesi ile ilgili olarak kanunda öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi üzerine girilen tasfiye sürecinde yapılması gereken iş ve işlemleri, kanun, esas sözleşme ve iş görme şartlarını

[86] Kervankıran, **age**, 55.
[87] Pulaşlı, 2018, 1971.
[88] Kervankıran, **age**, 29.
[89] Pulaşlı, 2018, 1971.

düzenleyen diğer hükümlere uygun olarak ifa etmeyi üstlenen kişiler" şeklinde tanımlanabilmektedir[90].

TTK'nın 536. maddesi hükmünden anlaşılacağı üzere, tasfiye memurlarının atanması üç farklı yolla gerçekleşebilmektedir. Bunlardan ilki tasfiye memurlarının şirketin ana sözleşmesi yoluyla atanmış olması durumudur. Atanmadaki ikinci yol ise genel kurul kararı ile atamadır. Bunlara ek olarak yönetim kurulunun da tasfiye memurluğu sıfatını haiz olması mümkündür. Yönetim kurulu, atama şekilleri olarak saydığımız bu yöntemler ile atanamadığı veya görev yapamadığı durumlarda tasfiye memurluğu sıfatını haiz olabilmektedir[91].

Bu üç halin dışında, TTK'nın 536/4. maddesinin gerekçesine göre, şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbirinin Türk vatandaşı olmaması ve hiçbirinin Türkiye'de yerleşim yerinin olmaması ile ek tasfiye halinde mahkemece tasfiye memuru atanmalıdır. Ancak ek tasfiye halinde Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 2003 tarihli kararı[92]; *"Davalının dışındaki gerçek kişilerin de, yeniden ihyası istenen kooperatifin terkinden önceki tasfiye kurulu üyeleri olduğu anlaşılmaktadır. Mahkemece davanın kabulüne karar verilmekle, tasfiye kurulunun görevi, kaldığı yerden devam ettirecektir. Yeniden ihyasına karar verilen kooperatifte organ boşluğu söz konusu olmayacağından…kooperatife kayyım tayinine gerek bulunmamaktadır.*" şeklindedir ve eski tasfiye memurlarının göreve devam etmesi yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

Genel kurulun toplanamaması veya yönetim kurulunun bulunmaması halinde ise mahkeme tarafından da tasfiye memurlarının atanabilmesi söz konusudur. Şirketin tasfiye haline girmesinin ticaret siciline tescil ettirilmesi

[90] Hayri Bozgeyik, "Anonim Şirketlerin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, c. 15, s. 1 (1999): 153.
[91] Ersin Nazalı, **Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri,** (İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, 2015), 61.
[92] Yargıtay'ın 11. HD. 25.03.2003, E. 03/10390; K. 03/2711 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

durumunda da görüldüğü gibi, tasfiye memurlarının da ticaret siciline tescil ve ilanı kanuni bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır[93].

TTK'nın 536. maddesine göre, yönetim kurulu tasfiye memurunun tescil ve ilan görevini üstlenmiştir. Tasfiye memurunun esas sözleşmeyle veya genel kurulca tayin edilmiş olması söz konusu hususu değiştirmez.

Anonim şirkete mahkemece tasfiye memuru tayini istisnai hallerde olur. Genel kurulunun toplanamaması veya yönetim kurulunun mevcut olmaması veya haklı sebeplerin mevcudiyeti nedeniyle şirket feshedilmiş ise bu mümkündür[94].

TTK'nın 537. maddesi gereği; "*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."*

Ayrıca yine TTK'nın 537. maddesine göre ortaklardan birinin talebiyle mahkeme haklı sebepler dolayısıyla tasfiye memurlarını azledebilir ve yerlerine yenilerini tayin edebilir. Bunların kendilerini tescil ettirmesi gerekmektedir.

Belirli uygulama işlemleri hariç tasfiye memurlarına kanunla tanınmış yetkiler devredilemez. Üçüncü kişilerin işlemlerin tasfiye ile ilgisiz olduğunu bilmesi şartıyla, tasfiye memurlarının üçüncü kişilerle tasfiye amacı dışında yaptığı işlemler şirketi bağlar (TTK m. 539).

3.2.3 Tasfiye Memurlarının Görevleri

6102 sayılı TTK'nın onuncu bölümü sona erme ve tasfiye konularını hüküm altına almaktadır. Bu bölümde "A) Sona erme" olarak başlıklandırılan bölümde; *"Sona eren şirket tasfiye haline girer"* hükmü ile sona ermeyi gerektiren hallerden herhangi bir tanesi meydana geldiğinde şirketin sona ereceği ve sona eren şirketlerin de tasfiyeye gireceği belirtilmiştir (TTK m.533/1).

[93] Çevik, **age**, 1073.
[94] Nazalı, **age**, 60.

Yine aynı bölümün "B) Tasfiye" olarak başlıklandırılan bölümünde ise, öncelikle tasfiye memurları ile ilgili düzenlemeler hüküm altına alınmıştır. İzleyen maddelerde ise, tasfiye işleri hüküm altına alınmıştır.

TTK'nın 542/1-e maddesi "*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*" hükmü ile anonim şirketler için emredici şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu hüküm, tasfiye memurlarının görevlerini yerine getirirken göz önünde bulundurmaları gereken önemli hükümlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak yukarıda belirtilen hüküm dışında TTK'nın 538 ile 548. maddeleri arasında tasfiye memurunun tasfiyeyi tamamlayabilmek için yapması gereken iş ve işlemler emredici olarak sayılmıştır.

Hasılı, nasıl ki bir anonim şirket kurulurken bir sıra takip eden işlemler gerekli ise anonim şirketin tasfiyesi için de işlemlerin bir silsilesi vardır. Bu silsile dahilinde işlemler yapıldıktan ve tasfiye sona erdikten sonra artık ticaret sicilinden şirketin ticaret unvanının silinmesi gerekir. Ticaret sicilinde yapılan işlemler ve işlemlerin ticaret gazetesi aracılığı ile ilan edilmesi ise tasfiyesi gerçekleşen şirketin tüzel kişiliğinin son bulması sonucunu doğurur[95]. Sonuç olarak tasfiye memurlarının başlıca görevleri aşağıda açıklanmıştır.

3.2.3.1 İlk Envanter ve Bilanço Tanzimi

TTK'nın 540. maddesi uyarınca, tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu inceler; gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurur, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar. Mezkûr maddede bahsi geçen bilanço açılış bilânçosu ve envanteridir.

Tasfiye bilançosunun, işletme bilançosundan farklı özelliği; aktifler, şirket için sahip oldukları değerlere göre değil muhtemel satış değerleri ile

[95] Kervankıran, **age**, 195.

bilançoya geçirilirler. Gizli ihtiyatlara, şirketin alacak ve borçlarına gerçek değerleri takdir olunur[96].

TTK'nın 540. maddesi, envanter defteri ile bilançonun ortaklığın "tasfiyenin başlangıcındaki durumuna …. göre" çıkarılmasını istediği için bilanço günü olarak sona erme günü esas alınmalı, başka bir deyişle, anonim ortaklık ne zaman feshedilmişse ya da infisah etmiş sayılıyorsa o gün bilanço günü olarak kabul edilmelidir. Tasfiye için, açılış envanteri ve bilânçosu, anonim ortaklığın sona erdiği andaki malvarlığı durumunun ve malvarlığının muhtemel satış fiyatlarına göre değerinin saptanması amacıyla çıkarıldığından, sona erme gününün esas alınması hem mantıki hem de gereklidir[97].

Tasfiye memurları, önceden seçilmişlerse şirketin infisahını ve sonradan ortaklarca seçilmiş veya mahkemece tayin olunmuşlarsa seçim ve tayinlerini müteakip şirket işlerini gören kimseleri davet ederek onlarla birlikte, gelmedikleri taktirde yalnız başlarına şirketin mali vaziyetini gösteren bir envanter ile bir bilanço tanzim ederler. Tasfiye memurları lüzum görürlerse şirket mallarına değer biçmek için eksperlere müracaat edebilirler. Tanzim olunan envanter ile bilanço, tasfiye memurlarının huzuru ile şirket işlerini idare edenler tarafından imzalanır[98].

Başlangıç envanteri ve bilançosu, şirketin malvarlığını ortaya koyması ve bu malvarlığının idaresini, bundan sonra tasfiye memurlarına bırakılması bakımından adeta bir devir teslim niteliğindedir[99]. Bu nedenle düzenlenen envanter ve bilanço her halükarda TTK'nın 540. maddesi uyarınca genel kurulun onayına sunularak tasdik ettirilir. Tasfiye memurları bundan sonra bütün mallara, defter ve belgelere el koyarlar.

---

[96] Nazalı **age**, 61.
[97] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 834.
[98] Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu, Tasfiyesi, Birleşmesi, Devri, Nev'i Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi,** (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003), 101.
[99] Kavak, **age**, 601.

3.2.3.2 Şirket Alacaklılarının Çağrılması

TTK'nın 541. maddesi uyarınca, şirket alacaklıları davet edilir. 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 bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılırlar.

Alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı Ticaret Bakanlığınca belirlenecek bir bankaya depo edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı 553. madde uyarınca sorumludur.

Hüküm, ortaklığın bütün alacaklarını kapsayacak genişlikte kaleme alınmış ve bir taraftan tam tasfiyeye, diğer taraftan da alacaklıların korunması ilkelerinin gerçekleştirilmesi amaçlarına yöneltilmiştir. Bu nedenle, alacağın "beyan" edilebilmesi için, ortaklığın defter veya diğer vesikalarında kaydının bulunması şart değildir. Alacaklı, kendinde bulunan kayıt ve vesikalarla da alacağını beyan edebilir. Yeter ki alacağın gerçekten varlığı konusunda ortada tatmin edici kanıtlar bulunsun. Tasfiye memurlarının alacağı kabul etmemeleri halinde mahkeme yolu açıktır[100].

Şirketin borçları henüz muaccel değil ve ihtilaflı ise, bunlar için de, alacaklılara eşit değerde teminat verilmedikçe veya şirket varlığının taksimi bu borçların tediyesinden sonraya bırakılmış olmadıkça söz konusu borçları karşılayacak bir meblağın notere tevdii gerekir[101].

[100] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 839.
[101] Kavak, **age**, 601.

3.2.3.3 Şirketin Başlanılmış İşlerinin Tamamlanması

Anonim şirketler TTK'nın 542. madde hükmü uyarınca, 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.

Tasfiyenin uzun sürmesi hâlinde, her yıl sonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoyu düzenleyerek genel kurula sunarlar. Tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar.

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

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

3.2.3.4 Şirket Aktiflerinin Satılması

TTK'nın 538. maddesine göre, genel kurul aksini kararlaştırmamışsa, tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık yoluyla da satabilir. Aynı maddede, önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararının gerekli olacağına yer verilmiştir. Bu karar hakkında 421. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarının uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

TTK'nın 408. maddesinin ikinci fıkrasının "f" bendi, anonim şirketlerde önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışının genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerinden olduğunu açık bir şekilde hükme bağlamıştır. Bu hüküm, anonim şirketlerde önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışına sadece genel kurulun karar verebileceği, yönetim kurulunun bu yetkiyi kullanamayacağı, yani toptan satış işleminin yapılamayacağıdır. Eğer yönetim kurulu böyle bir karar alıp toptan satış yapar ya da genel kurul bu konuda yönetim kuruluna yetki devreder ise, TTK'nın 391. maddesinin "d" bendi gereğince, anılan işlem "diğer organların

devredilemez yetkilerine girdiğinden ve bu yetkilerin devrine ilişkin" olduğundan batıl olur, yani geçersiz sayılır. Böyle bir durumda, yönetim kurulunun kararının batıl olduğunun tespiti mahkemeden istenebilir ve tespit davası meşrû menfaati bulunanlar (örneğin, alacaklılar) tarafından bir süreye bağlı olmaksızın ikame edilebilir.

Anonim şirketlerde önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışında karşılaşılan ve tereddüt yaşanan bir diğer belirsizlik de, buna ilişkin genel kurul kararının hangi toplantı ve karar yetersayısı ile alınabileceğine dairdir. Bu tereddüdü doğuran husus ise TTK'nın 538. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Bu karar hakkında 421. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları uygulanır*." hükmüdür. Yani, anılan maddeye göre, genel kurul toplantısında, önemli miktarda şirket aktiflerinin toptan satışı kararı, şirket sermayesinin en az yüzde yetmiş beşini (%75'ini) oluşturan pay sahiplerinin olumlu oylarıyla alınır. İlk toplantıda bu nisabın bulunmaması halinde, yapılacak ikinci toplantıda da aynı nisaplar aranır (TTK, m.538/.2; m.421/.3,4). Oysa, TTK'nın 538. maddesinin ikinci fıkrası tasfiye halindeki anonim şirketlere ilişkin özel bir düzenlemedir. Anılan fıkra ile göndermede bulunulan 421. madde ise anonim şirket genel kuruluna ilişkin özel yetersayıları düzenlemektedir ve 421. maddede "önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışına" dair özel bir yetersayıya yer verilmemiştir. Bu itibarla, önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışının TTK'nın 418. maddesinde belirtilen genel yetersayılar ile alınabileceği kanısındayız. Yani, önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışının genel kurulca karara bağlanması için, eğer şirket esas sözleşmesinde daha ağır bir yetersayı öngörülmemiş ise, genel kurulun şirket sermayesinin en az %25'ini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin katılımı ile toplanması ve toplantıda (asaleten ve vekaleten) hazır bulunan oyların çoğunluğu ile karar alması yeterli olacaktır. İlk toplantıda toplantı yetersayısının sağlanmaması halinde yapılacak ikinci toplantıda ise herhangi bir toplantı yetersayısı aranmaz. Yani, ikinci toplantıda hazır bulunan pay sahipleri yahut temsilcileri, temsil ettikleri

sermayenin miktarı ne olursa olsun, genel kurul toplantısını yaparlar ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile karar alırlar.

Konu hakkındaki görüşümüz bu olmakla birlikte, Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanıp yürürlüğe giren Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmeliğin (Ticaret Bakanlığı, 28.11.2012) 22. maddesinin 12. fıkrasında "*Genel kurul toplantısında, önemli miktarda şirket aktiflerinin toptan satışı kararı, şirket sermayesinin en az yüzde yetmiş beşini oluşturan pay sahiplerinin olumlu oylarıyla alınır. İlk toplantıda bu nisabın bulunmaması halinde, yapılacak ikinci toplantıda da aynı nisaplar aranır*" hükmüne yer verilerek, TTK'nın 538/2. madde hükmündeki yetersayılar, TTK 408/2-f madde hükmünü de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve her iki durum için de aynı yetersayılar öngörülmüştür. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, TTK 538/2 hükmü tasfiye halindeki şirketleri kapsayan bir düzenlemedir ve TTK 408/2-f hükmüne bu ağırlaştırılmış yetersayıların uygulanacağı hususunda TTK'da açık bir düzenleme yer almamaktadır. Kanımızca bu durum, Ticaret Bakanlığı'nın anılan Yönetmelik hükmünü yeniden gözden geçirip düzenlemesi ile yahut içtihatlarla açıklığa kavuşacaktır[102].

3.2.3.5 Şirket Borçlarının Şirket Malvarlığından Fazla Olması Durumunda İflas Talebi

Tasfiye memurları başlangıç envanter ve bilançosunu çıkardıktan, alacaklılara çağrıda bulunduktan ve alacaklar bildirildikten sonra, anonim şirketin durumunu kesine yakın bir şekilde görebilir, malvarlığının borçları ödemeye yetip yetmeyeceğini saptayabilir. Şayet şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhâl şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir. Bu karar ile, tasfiye memurlarının görevi sona erer (TTK m 542).

[102] Soner Altaş, "Anonim Şirketlerde Önemli Miktarda Şirket Aktifinin Toptan Satışı Sorunu", **Mali Çözüm Dergisi**, s. 123 (2014): 95.

3.2.3.6 Şirket Ortaklarınca Henüz Ödenmeyen Sermaye Paylarının Tahsil Edilmesi

Şirket aktiflerinin borçları karşılamaya yetmediği veya geçici likidite sorununun çözümü veya aktiflerin elden çıkarılması için daha uygun zamanın beklenmesinin yararlı olduğu durumlarda tasfiye memurları ortaklara ödenmeyen sermaye paylarının tahsilini gerçekleştirirler.[103] Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus TTK 542. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde yer alan *"pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek"* hükmüdür. Dolayısıyla buradaki husus paragrafın başında izah edildiği şekilde anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla pay bedellerinin henüz istenilmemiş kısımlarının ödettirilmesi zorunlu değildir.

3.2.3.7 Tasfiye Paylarının Dağıtılması

TTK'nın 543. maddesine göre, tasfiye halinde bulunan anonim şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Buna ortağın, "tasfiye sonucuna katılma payı" veya kısaca "tasfiye payı" denilir[104].

Sonuç olarak mezkûr maddelerde geçmekte olan "oranında katılır" ifadesi genel ifadedir. Bu ifadenin açıklaması "ödenmiş sermayeleri oranında" hükmünü içeren maddelerde yapılmıştır. Dolayısı ile dağıtım, pay sahiplerinin ödemiş oldukları sermaye payları oranında yapılmalıdır[105]. Bedeli ödenmemiş paylar ile bedeli ödenmiş payların aynı nitelikte kabul edilmesi eşit işlem ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Yargıtay'ın tasfiye bakiyesinin dağıtımı konusundaki görüşü; dağıtımın pay sahipleri arasında ödedikleri sermaye payları ile orantılı olarak yapılacağı yönündedir[106]. Konuyu bir örnek aracılığı ile açıklayacak olursak[107];

---

[103] Ahmet Kavak, **age**, 28.
[104] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 843.
[105] Kervankıran, **age**, 235.
[106] Yargıtay'ın 11. HD. 07.04.1997, E. 67/1540; K. 67/1439 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.
[107] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 190-191.

"Bir anonim ortaklığın sermayesi 3.000.000 TL'dır. Her payın itibarî değeri 1000 TL'dir. Paylardan 1000 adedi hamiline yazılı olup bedellerinin tamamı ödenmiştir. 2000 pay ise, nama yazılı ve sadece 1/4'leri ödenmiştir. Borçlar ödendikten sonra kalan mevcut 6.000.000 TL dir. 6.000.000 TL'den önce ödenmiş pay bedelleri iade edilecek ve hamiline payların sahipleri ödedikleri 1000 TL'yi, nama yazılı payların sahipleri 500 TL'yi geri alacaklardır. Bu ödemeler yapıldıktan sonra kalan bakiye (6.000 – 1.500) 4.500.000 TL ödenmiş sermayeleriyle orantılı olarak paylara dağıtılacaktır. Bu durumda hamiline yazılı payların sahipleri 3.000.000 TL (4.500.000 x 1.000.000 1.500.000), nama yazılı payların sahipleri 1.500.000 TL (4.500.000 x 500.000 1.500.000) alacaklardır. Sonuçta hamiline yazılı payların sahipleri tasfiye bakiyesinden 4.000.000 TL (1.000TL sermaye payı + 3.000 TL kar payı), nama yazılı payların sahipleri ise 2.000.000 TL (500TL sermaye payı + 1.500 TL kar payı) alacaklardır."

Yukarıdaki açıklamalar her ne kadar TTK'nın mezkûr maddeleri temel alınarak yapılmış olsa da TTK m. 543/1 "*esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla hükümden anlaşılması gereken, esas sözleşme ile tasfiye bakiyesinin dağıtımı hüküm altına alınmış ise öncelikle sözleşme hükümleri uygulanır. Sözleşmede tasfiye bakiyesinin dağıtımı hususunda bir hüküm yok ise ancak eşit işlem ilkesi çerçevesinde ortakların ödemiş oldukları sermaye payları oranında dağıtılır[108].

Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus, kanun koyucunun tasfiye payının dağıtılması sırasında ortaya koyduğu bazı sınırlamalardır. TTK'nın 541. maddesi uyarınca, şirket alacaklıları davet edilir. Bu davet Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla birlikte yapılır. TTK'nın 543/2. maddesi uyarınca da tasfiye memurları tarafından yapılan üçüncü çağrıdan itibaren altı ay geçmedikçe, kalan varlık dağıtılamaz. Kanunda öngörülen süreyi beklemeden yapılan dağıtım dolayısıyla tasfiye memurları hem pay

[108] Sami Karahan, **Anonim Şirketlerde Tasfiye**, 1. bs. (Konya: Mimoza Yayınları, 1998), 74.

sahiplerine hem de ortaklık alacaklılarına karşı sorumludurlar. Bu sürenin başlangıcı, tasfiye memurlarınca yapılan üçüncü ilan tarihidir.

İkinci olarak tasfiye payının dağıtılabilmesi için, tasfiye memurları tarafından yapılan davet üzerine, ikametgahları veya merkezleri şirketçe bilinen ve beyanda bulunmuş olan gerçek ve tüzel kişi alacaklıların, vadesi gelmiş alacakları ödenmiş, bilinen fakat beyanda bulunmamış alacaklıların alacakları notere yatırılmış, vadesi gelmemiş borçlar, indirimi yapılmak suretiyle ödenmiş veya notere tevdi edilmiş veya vadesi gelmemiş borçlarla, ihtilaflı veya şarta bağlı borçlar, yeter bir teminatla karşılanmış ve kesin-bilanço genel kurulca tasdik edilmiş ise, tasfiye payı ortaklara dağıtılabilir[109].

Tasfiye paylarının hesaplanmasında, önce sözleşme hükümleri uygulanır. Sözleşmede aksine hüküm yoksa, tasfiye payı, ortakların, sermaye payına mahsuben yaptıkları ödemeler ile orantılı olarak hesap edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı 553. madde uyarınca sorumludur.

3.2.3.8 Son ve Kesin Bilânçonun Düzenlenmesi

Tasfiye memurları tasfiyenin uzun sürmesi hâlinde, her yıl sonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoyu düzenleyerek genel kurula tevdi ederler (TTK m. 542/1-d).

Tasfiye içindeki ara bilânçolar tasfiyenin yıllık durumunu açıklar. Tasfiye ile ilgili ilerlemeleri ve muhtemel ilerleme yönlerini gelecek yıla uzanan bir köprü olarak gösterir. Ara bilânçolardan başka bir de, ara kâr- zarar hesaplarının da çıkarılması gerekir. Açılış bilançosuna ilişkin ilkeler aynen tasfiye sırasında çıkarılır ve ara bilânçolara da uygulanır. Özellikle yedek akçe ayrılması, amortisman düşülmesi gibi faaliyet halindeki bir anonim şirkete özgü kalemler ara bilançolarda yer almaz[110].

[109] Nazalı, **age**, 64.
[110] Tekinalp, Poroy, Çamoğlu, **age**, 843.

3.2.3.9 Şirket Unvanının Ticaret Sicilinden Silinmesi

TTK'nın 545. maddesi hükmüne göre, tasfiyenin neticelenmesi üzerine anonim şirkete ait ticaret unvanı, tasfiye memurlarının talebi üzerine ticaret sicilinden silinir ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilir. Kaydın silinmesi ile, mevcut olan tüzel kişilik de son bulmuş olur.

3.2.3.10 Şirket Defter ve Belgelerinin Saklanması

TTK'nın 544. maddesinde; "*Tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dâhil, belgeler 82 nci madde uyarınca saklanır."* hükmü yer almaktadır.

TTK'nın 82. maddesinin 5. fıkrası gereğince de, tasfiye memurları, anonim şirkete ait bütün defter ve belgeleri 10 yıl süreyle saklanmak zorundadır. Şayet mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse aynı maddenin 8. fıkrası gereğince defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh hukuk mahkemesi tarafından saklanır.

Anonim şirket, diğer bir şirket veya kamu tüzel kişisi tarafından devralınmak suretiyle sona ermişse, evrak ve defterler bu şirkete ve kamu tüzel kişisine devrolunur. Bu itibarla, muhafaza yükümlülüğü de bunlara aittir[111].

Defter, diğer vesika ve belgeler, kanuni saklama süresi içinde, yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyaı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir (TTK m. 82/7).

3.2.3.11 Vergi Dairesine Bildirim Yapılması

Tasfiyenin sonuçlandığı vergi dairesine bildirilir (V.U.K. m. 162). Tasfiye ve iflas hallerinde yükümlülük, vergiye ilişkin olay ve işlemlerin tamamen sona erdirilmesine kadar devam eder. Bu nedenle, yükümlülükten çıkış kayıtları tasfiye

[111] Nazalı, **age**, 65.

memurları veya iflas dairesinin gönderdiği tasfiye veya iflasın kapandığına ilişkin karar ya da bildirimlerine dayanılarak fesih, tasfiye ve iflasın kapanması gibi mükellefiyetin sona erdirilmesi için ilgili sicil formları doldurularak bilgi girişi yapılır. Fesih veya iflas nedeniyle terk söz konusu ise, şirketten sorumlu kişinin adresi, tasfiye nedeniyle terk ise, tasfiye memurunun adresi, formun ilgili alanına yazılır[112].

TTK'nın 544. maddesi hükmüne göre, tasfiyenin sonunda evrak ve defterlerin saklanması hakkında 82. madde hükmü tatbik olunur. TTK'nın 82. maddesinde de; *"Her tacir 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 ve 64. maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri 10 yıl saklar*" şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

3.2.4 Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

İnfisah eden bir kurum hakkında tasfiye hükümleri geçerli olur. Tüzel kişilik devam etmekle birlikte kurumun idaresinde bir değişiklik meydana gelir. Normal olarak kurumun çeşidine göre yönetim kurulu, ortaklardan biri veya görevlendirilen memur vb. tarafından yüklenilen (idari) yetki ve sorumluluklar, kurumun infisahı ile birlikte tasfiye memurlarına geçer ve kurumu temsil sorumluluğu da tasfiye memurlarına ait olur. Bu andan itibaren kurumu üçüncü şahıslara karşı temsil yetkisi ile vergi kanunlarında yer alan yetki, yükümlülük ve sorumluluklar da bu kişilere geçer. Vergi kanunlarını, TTK'yı ve genel hukuk kurallarını birlikte değerlendirdiğimizde, yetki ve sorumluluğun birlikte bulunması gerektiği, bunları yüklenen tasfiye memurlarının sorumluluğunun da, tasfiyeden kaynaklanan (vergi ile ilgili) işlemlerin sona ermesine kadar devam edeceği ortaya çıkmaktadır[113].

[112] Vergi Daireleri İşlem Yönergesi Madde 15.
[113] Yıldırım, Kolotoğlu, **age**, 117.

TTK'nın 546. maddesinin 2. fıkrası, tasfiye memurlarının sorumluluğu hakkında anonim şirkette sorumluluğa ilişkin 553. maddeye atıfta bulunur. İlgili hükme 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.

TTK'nın 541. maddesinin 4. fıkrasına göre alacaklıların çağrılması ve korunmasına ilişkin ilgili maddede öngörülen hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları, haksız ödedikleri paralardan aynı Kanunun 553. maddesi uyarınca sorumlu olacaklardır. Maddede öngörülen sorumluluk kusur sorumluluğudur ve burada, tasfiye memurlarının görevlerini yerine getirirken özen yükümlülüğüne uygun davranıp davranmadıkları araştırılır. Buna göre, görev yüklenen kişi görevinin yerine getirilmesinde gerekli özeni göstermezse sorumlu olur. Tasfiye memurlarının kusurlu olduğunun ispatı davacıya aittir[114].

İlgili madde uyarınca sorumluluk müteselsil olmakla birlikte, müteselsil sorumluluk ancak tasfiye memurlarının birlikte yönetim ve temsilinin söz konusu olduğu hallerde geçerli olur. Eğer, genel kurul kararı ile tasfiye memurları arasında görev dağılımı yapılmış ve tasfiye memurlarına münferiden işlem yapma yetkisi verilmişse, her memur kendi yaptığı işlemden bizzat sorumlu olur[115].

Tasfiye memurlarının kanundan veya esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal etmeleri halinde şirket, pay sahibi veya şirketin alacaklıları sorumluluk davası açabilirler. Dava, zararın ve sorumlunun öğrenildiği tarihten itibaren iki ve herhalde zararı doğuran eylemden itibaren beş yıl içinde açılmalıdır. Bu sürelerin geçmesi ile dava zamanaşımına uğrar. Ancak zararı meydana getiren fiil 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre suç teşkil ediyorsa ve daha uzun bir zamanaşımı öngörülmesi halinde, tazminat davası da bu zamanaşımı süresi içinde açılabilir (TTK m. 560).

[114] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 553/1, s. 208.
[115] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 553/2, s. 208.

Tasfiye memurlarının sorumluluklarını çerçeveleyen TTK'nın 542. maddesindeki düzenlemeler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

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 bilançoyu 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.

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 yatırırlar.

h) Vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca 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.

3.2.5 Tasfiye Memurlarının Azli ve İstifası

TTK'nın 537. maddesine göre ister ana sözleşme ister genel kurul kararıyla atanmış olsun tasfiye memurları (bu görevi yürüten yönetim kurulu üyesi dahil) genele kurul tarafından her zaman azil ve yerlerine yenileri tayin olunabilir.

Yine aynı maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre pay sahiplerinden birinin talebiyle mahkeme dahi haklı sebepler dolayısıyla tasfiyeye memur kimseleri azil ve yerlerine yenilerini tayin edebilir.

Pay sahiplerinden birinin istemiyle ve haklı sebeplerin varlığında, mahkeme, atanma şekli ne olursa olsun tasfiyeye memur kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Her bir pay sahibi mahkemeye başvurarak böyle bir talepte bulunabilir. Azil ve yeni atama talebinde bulunan pay sahibi buna ilişkin dayandığı haklı sebebi ortaya koymalı ve ispatlamalıdır. Sebebin haklılığını değerlendirecek olan mahkemedir. Sebebi haklı bulan mahkeme ise sadece azil ve yeni tayin işlemi yapabilir, başka bir karar veremez. TTK'nın 537/2. maddesi, mahkemece atanan tasfiye memurlarının tescil edilmeleri için, buna ilişkin mahkeme kararının ibrazını yeterli görmüştür. Fıkrada yapılan bu değişiklik ile mahkemece atanan tasfiye memurlarının tescil ve ilânını yaptırabilecek kişilerin sayısı artırılmıştır. ETTK'nın 441. maddesi hükmü ile sadece atanan tasfiye memurları, kendilerini tescil ve ilân ettirme yetkisi ile donatılmış iken; TTK mahkeme ilamının ibrazı suretiyle başka kişilerin de (örneğin yönetim kurulunun) tasfiye memurlarının tescil ve ilânını sağlayabileceğini hükme bağlamıştır[116].

3.3 Tasfiye Halinde Anonim Şirket Organlarının Görev ve Yetkileri

3.3.1 Tasfiye Halinde Genel Kurulun Görev ve Yetkileri

TTK m. 535/ l hükmüne göre; "*Şirket tasfiye haline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir*". Kanun hükmünün açıkça belirttiği üzere anonim şirketlerin genel kurulu tasfiye sırasında da varlığını

[116] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 537, s. 198.

sürdürür. Ancak genel kurul sadece tasfiye ile ilgili konularda kararlar alacak ve tasfiyenin sağlıklı bir şekilde yapılması için kanunun izin verdiği ölçüde gerekli düzenlemeleri yapacaktır[117].

Bir anonim şirketin genel kurulu devamlı toplanan bir organ değildir, yılda bir kez olağan ve gerektiğinde olağan üstü toplanır[118].

Genel kurulun devredilemez yetkileri TTK m. 408 ile hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiler tasfiye ile sınırlı olmak kaydı ile aşağıdaki şekilde devam eder. Bunlar;

- Esas sözleşmede değişiklik yapma yetkisi devam eder[119].

- Sermayeyi arttırma ve azaltma yetkisi yine devam eder. Sermaye artırımı genellikle şirkete yeni ortak alınması sonucu doğuracağı ve yeni yatırım yapmak gibi amaçlar için yapıldığı göz önüne alınırsa genel kurulun sermaye artırımı kararı alması olası değildir. Sermaye azaltımı özellikle alacaklıların korunması yönündeki kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmeli ve kalan sermayenin tasfiye faaliyetlerini aksatmayacak yeterlilikte olması gerekir[120].

- Tasfiye halindeki bir anonim şirkette yönetim kurulu üyeleri ister sadece yönetim kurulu üyesi olsun ister aynı zamanda tasfiye memurluğu yapsın bunları atama ve azil yetkisi genel kuruldadır[121].

- Şirketin tasfiyeye girmesi ile normal hesap dönemi artık tasfiye dönemi halini alır tasfiye dönemi boyunca yıl sonlarında düzenlenen finansal tabloları ve tasfiye sonunda düzenlenen tasfiye sonu finansal tablosunu genel kurul onaylama yetkisine sahiptir[122].

---

[117] Özlem Arabacı, Feriştah Sönmez, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler İle Örnek Muhasebe Uygulaması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, s. 172 (2014): 44.
[118] Zekeriya Arı, **Anonim Şirketin Organizasyonu,** (Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013), 41.
[119] Pulaşlı, 2018, 1975.
[120] Kervankıran, **age**, 80-81.
[121] Kervankıran, **age**, 84.
[122] Pulaşlı, 2018, 1975.

- Genel kurul denetçi raporuna bağlı olarak hem tasfiye sırasında ortaya çıkan karı dağıtma hem de tasfiye sonunda ortaya çıkan karın dağıtımı kararını verme yetkisine sahiptir[123].

- Genel kurul yönetim kurulunu tasfiye öncesi dönem ile bağlı kalması kaydı ile ibra etme yetkisine de sahiptir.

- Genel kurul karar alarak tasfiye memurlarının işletmenin aktiflerini pazarlıkla satmasına izin verir. Ayrıca varlıkların önemli miktarının toptan satılabilmesi için genel kurul kararı gereklidir[124].

3.3.2 Tasfiye Halinde Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

TTK'nın 535. maddesine göre, *şirket tasfiye hâline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir*.

Tasfiye halinde tüzel kişiliği devam eden anonim şirketin yönetim kurulunun da varlığı devam eder. Temsil yetkisini ve idare fonksiyonunu kaybeden yönetim kurulu şirketin sadece tasfiye amacına yönelik görevlerini yerine getirir. Örneğin, şirketin infisahının ve tasfiye memurlarının tescil ve ilanı ile tasfiye memurlarının görevlerine başlar başlamaz hazırlayacakları envanter ve bilançonun imzalanması yönetim kurulunca yerine getirilir[125].

TTK'nın 536. maddesinde belirtildiği üzere anonim şirket eğer tasfiye sürecine girerse bu anı takiben esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir.

Her ne sebeple olursa olsun genel kurul, tasfiye memuru tayin edemeyecek olursa, önceden faaliyette bulunan yönetim kurulu üyeleri tasfiye memuru olarak

[123] Pulaşlı, 2018, 1975.
[124] Pulaşlı, 2018, 1976.
[125] Kavak, **age**, 36.

görevlerine devam ederler ve kanunen tasfiye memurlarına yüklenmiş olan görevleri yerine getirirler[126].

Bunun yanında 536/2. maddesi uyarınca yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Yönetim kurulu, tasfiye memurlarına her türlü kolaylık ve yardımı sağlamak ve istenilen bütün defter ve belgeleri, onlara vermekle yükümlüdürler. Bu yönden yönetim kurulu genel kurula karşı sorumludur[127]. Tabi bu hususta yönetim kurulunun da tasfiye memurluğu sıfatını haiz olabileceğini belirtmek gerekir. Anonim şirket yönetim kurulu görevini aynı zamanda tasfiye memuru sıfatı ile beraber yerine getirirse tasfiyeye bağlı olarak yaptığı işlemleri tasfiye memuru sıfatıyla, yönetim kurulunun devredilemez yetkilerine bağlı olarak yaptığı işlemleri ise yönetim kurulu sıfatıyla yapar. Örnek verecek olursak; varlıkların toptan satılması için genel kurulu toplantıya çağırırken tasfiye memuru, diğer hallerde genel kurulu toplantıya çağırırken ise yönetim kurulu sıfatını taşır[128]. Bu bilgiler ışığında çıkarmamız gereken sonuç yönetim kurulunun mutlaka bulunması gerektiği ancak yetkilerinin sınırlandığıdır[129].

3.3.3 Tasfiye Halinde Denetçilerin Görev ve Yetkileri

TTK'nın 535. maddesinde, "*şirket tasfiye hâline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir*" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla mezkûr maddeye istinaden denebilir ki; anonim şirketlerde tasfiye durumunda denetçilerin yetki ve görevleri tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu ancak bunun yanında nitelikleri itibariyle tasfiye memurlarınca yapılamayan işlerle sınırlıdır. Örneğin tasfiye sırasında ortaya çıkan kârın dağıtımı ve tasfiye sonunda ortaya çıkan kârın dağıtımı kararı denetçi raporlarına göre verilir.

---

[126] Nazalı, **age**, 57.
[127] Nazalı, **age**, 58.
[128] Arı, **age**, 44.
[129] Mehmet Emin Bilge, "Anonim Şirketlerin Tasfiyesi ve Sona Ermesi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c.16, s. 3-4 (2012): 44.

3.4 Tasfiye İşlemleri Sırasında Ortakların Hakları

TTK'nın 329. maddesine göre: "*Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur*". Kanun maddesine göre her pay ortağa çeşitli haklar sağlar.

Ortakların genel kurula katılma, oy hakkı gibi idari hakları şirketin tasfiyesi sonuçlanıp şirket tüzelkişiliği ortadan kalkıncaya kadar devam eder. Öyle ki şirketin tasfiye sonu bilançosu genel kurulda ortaklar tarafından onaylanacaktır[130].

Ancak yine kanun metninde açık olarak belirtildiği üzere şirketin organlarının tasfiye amacıyla sınırlandığı için pay sahiplerinin yetkileri dolaylı da olsa etkilenir[131]. Ortakların mali hakları açısından ise bazı haklar sınırlanmış bazı haklar tamamen ortadan kalkmış bazıları ise tasfiye ile ortaya çıkan haklar şeklindedir. Şirket kârından pay alma hakkı ancak tasfiye öncesinde genel kurul kararı ile dağıtılma kararı alınmış ve tasfiye sırasında henüz dağıtılmamış kârları alma hakları ile sınırlıdır. Ayrıca şirket tasfiye sonucunda kâr elde etmiş ise genel kurul karar verirse tasfiye sonucu elde edilen kârı da alma hakkına sahiptir. Şirketin tasfiyeye girmesiyle aktif kazanç elde etme amacı tasfiye amacıyla sınırlandığı için tasfiye sırasında kârdan pay alma hakları yoktur. Tasfiye bakiyesinden pay alma hakkı her ortağın ortak olduğu andan itibaren hakkıdır. Bu hak ancak şirketin tasfiyesi gerçekleşip kalan malvarlığının şirket genel kurulunca dağıtım kararı alınması ile alacak hakkı haline gelir ve şirket ortakları bu mal varlığından ödedikleri sermaye ve imtiyaz hakları oranında paylarını alırlar[132].

3.5 Ek Tasfiye

6102 sayılı TTK, tasfiyeye ilişkin olarak iki yeni düzenleme belirlemiştir. Bunlardan ilki olan ek tasfiye, Kanun'un 547. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin

[130] Kervankıran, **age**, 87-88.
[131] Pulaşlı, 2018, 1976.
[132] Kervankıran, **age**, 100-101.

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 isteyebilirler. Bu madde sayesinde, ek tedbirlerin alınmasının gerekli olması hallerinde, tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen şirketin yeniden tescilinin istenmesi mümkün hale gelmektedir. TTK'nın madde gerekçelerinde şirkete ait bazı aktiflerin tasfiyede dikkate alınmamış olması, malvarlığının dağıtımı sırasında kanuni hükümlere uyulmaması ve organlara karşı sorumluluk davası açılacak olması, şirket tarafından yapılması ve web sitesine konulması gerekli olan açıklamalar ve şirket tarafından kabul edilmesi zorunluluğu bulunan işlemler varsa, şirketin yararına sonuç doğuracak bir davanın açılması, şirketin bir davada davalı olarak bulunması veya aleyhine icra takibi yapılması söz konusu ise, anlaşmazlık konusu olan ve bu nedenle tasfiyeye ilişkin özel hüküm gereği tevdi edilmiş veya güvenceye bağlanmış bir borç, şirket lehine çözülmüşse ve söz konusu borçların karşılıkları boşta kalmışsa, ek tasfiyenin yapılması zorunlu hale gelecektir.

Ek tasfiye sadece tasfiyenin kapanmış olması, ancak buna rağmen halen alınması zorunlu ek tedbirlere gereksinim duyulması halinde söz konusu olabilir. Zorunluluk yoksa ek tasfiyeye gidilemez. Ek tasfiye, tasfiyenin gayesinde herhangi bir değişikliğe yol açmaz. Şirket yine tasfiye şirketidir ve şirket organları tasfiye gayesi çerçevesinde işlem yapmak zorundadır. Anılan fıkrada, ek tasfiyeyi talep edebilecek kişiler sınırlı olarak sayılmıştır. Bunlar, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri ve de şirket alacaklılarıdır. Ek tasfiye, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemeden talep edilir. Ek tasfiye, şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yöneliktir[133].

Yine madde gerekçelerinde, ek tasfiyenin talep edilebilmesi üç şartın varlığına bağlanır. Bunlar; yeniden tescil isteğinin korunmaya değer bir menfaate dayanması gerektiğidir. Korunmaya değer menfaat, inandırıcı delillerle mahkemeye sunulmalıdır. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 2004 yılında vermiş olduğu

[133] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri m. 547/1, s. 203.

bir kararında[134]; *''Tüzel kişiliğin sona erdirilmesi için tasfiye işlemlerinin eksiksiz tamamlanması gerekir. Eğer tasfiye işlemleri gerektiği gibi tamamlanmamış ve tasfiyesi gereken hususlar eksik bırakılmış ise, tüzel kişilik ticaret sicilinden silinse bile, tüzel kişiliğin sona erdiğinin kabulü olanaksızdır. Somut olayda; ihyası istenen anonim şirketin ticaret sicilinden terkin edilmesi tarihinden önce şirkete ait aracın karıştığı trafik kazası sonucu davacının zarara uğradığının iddia edilmesine göre, şirketin sorumlu tutulmasını gerektirecek bu durum nedeniyle ticaret sicilindeki terkin kaydının kaldırılması isteminde bulunulabilir. Buna göre, davacı tarafın alacaklı olduğunu iddia ettiği ticaret sicilinden terkin edilmişanonim şirketin yeniden ihyasını istemesinde hukuki yararı mevcut olup, bu davayı açma hakkının bulunduğunun kabulü gerekmektedir. Tasfiye halinde bulunan bir şirketten alacaklı bulunan kişilerin yapılan ilanlara rağmen alacaklarını yazdırmamalarının alacağın düşmesini gerektirmeyeceği gözetilerek, mahkemece davacı delilleri toplanarak sonucuna göre bir değerlendirme yapılması gerekirken, yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verilmesi doğru görülmemiştir.''* şeklinde değerlendirme yapmıştır. Yani korunmaya değer bir menfaatin bulunması için somut olaylara ilişkin delillerin değerlendirilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

Ek tasfiyenin talep edilebilmesi için gereken diğer ikinci şart ise yeniden tescilin amaca ulaşmada tek yol olması şartıdır. Bu nedenle amacın gerçekleştirilmesinin bir başka yolu varsa ve örneğin alacağın bir başka şekilde elde edilmesi imkânı bulunuyorsa yeniden tescil isteğinde bulunulamaz.

Ek tasfiyenin talep edilebilmesi için gereken son şart alacağın veya aktifin varlığının kanaat doğurucu şekilde belgelendirilerek silme kararının iptalinin dava olunması gerektiğidir.

Kanun'un 547. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiyesi için yeniden tesciline karar verir ve

[134] Yargıtay'ın 11. HD. 4.11.2004,.E. 2004/1698; K. 2004/10818 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

bu işlemleri yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir.

3.6 Tasfiyeden Dönülmesi

TTK ile tasfiyeye ilişkin olarak iki yeni düzenlemenin getirildiği belirtilmişti. Bunlardan ikincisi tasfiyeden dönülmesi düzenlemesidir. Söz konusu düzenleme Kanun'un 548. maddesinde ele alınmıştır.

TTK'nın 548. maddesi hükmüne 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. Bu kararın sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekse de, esas sözleşme ile bu nisabın ağırlaştırılması ve başkaca önlemler öngörülmesi mümkündür. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararı, tasfiye memuru tarafından tescil ve ilan ettirilir.*"

Tasfiyeden dönme, şirketin sadece sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermesi halinde söz konusu olabilir. Diğer sona erme hallerinin gerçekleşmesi nedeniyle şirketin sona ermiş olması halinde tasfiyeden dönme kararı alınarak şirkete hayatiyet kazandırılamaz. Tasfiyeden dönme, nihai bir karardır. Bu kararla yeni bir hukuki durum meydana gelerek, şirket normal ticarî seyrine dönmektedir. Tasfiyeden dönme kararı, şirket gayesinde değişikliğe yol açar ve tasfiye esnasında tasfiye gayesini benimsemiş olup tasfiye şirketi olarak adlandırılan şirket, bu pasif gayeden dönerek gelir elde etmeye ve ticarî faaliyetler icra etmeye yönelik aktif bir gayeye yönelir. Pay bedellerinin veya tasfiye paylarının pay sahipleri arasında dağıtımına başlanıncaya kadar tasfiyeden dönme kararı alınabilir. Bu andan sonra tasfiyeden dönme kararı alınamaz. Zira, bu andan sonra alınacak bir karar, anonim şirketler hukukunda hakim olan, hakim malvarlığının korunması ilkesine aykırılık nedeniyle üçüncü kişilerin haklarını ihlâl edici nitelik taşır. Tasfiye esnasında kâr dağıtımı yapılmış olması halinde, kâr dağıtım kararı, şirketin sona ermesinden önce alınmış olmak şartıyla tasfiyeden dönme kararı alınmasını engellemez. Tasfiyeden dönme kararı alacak genel kurul, toplantıya yönetim kurulu, denetçiler veya tasfiye memurları tarafından davet

edilir. Bu gündem maddesi olağan genel kurul toplantısına davetin içinde yer alabileceği gibi, bunun için olağanüstü bir toplantı da yapılabilir. Genel kurul tasfiyeden dönme kararını nitelikli çoğunlukla almalıdır. Bunun için esas sermayenin en az yüzde altmışının oyu lazımdır. Şu kadar ki, esas sözleşme ile daha ağır yetersayı öngörülebilir. Tasfiyeden dönme kararı bir esas sözleşme değişikliği kararı değildir. Bu nedenle esas sözleşmede değişiklik yapılması gerekmez[135].

Ayrıca, şirket iflasla beraber sona ermiş ancak daha sonra iflas kaldırılmışsa veya konkordato uygulanmışsa şirket tasfiyeden dönerek faaliyetine devam edebilir.

Tasfiyeden dönme şirketler açısından bir imkân niteliğindedir. Bu noktada yargı kararları da şirketlere tekrar ticari hayata aktif bir şekilde dönme hususunda destek sağlar niteliktedir. Örneğin Yargıtay, 11. HD. 6.7.2000 T.2000/3170 E.2000/6471 K. sayılı ilamında[136]; *"Uyuşmazlık fesih kararı alarak tasfiyeye giren bir limited şirketin, bu aşamada alacağı bir kararla fesih ve tasfiyenin kaldırılarak yeniden ticari hayatına (faaliyetlerine) devam edip edemeyeceği noktasında odaklanmaktadır. Emredici hükümlere aykırılık sebebiyle oluşan fesih halleri dışında, ortak çoğunluğunun iradesi ile oluşan şirket faaliyetine son verme kararının aynı koşullar çerçevesinde geri alınmasına olanak tanınması tüzel kişilik ve özellikle ticari amaçlı şirketler hukuku açısından aksine ve açıkça yasal bir engel olmadıkça olumlu olarak bakılması gerekir."* yönünde karar vermiştir.

Yargıtay diğer bir kararında[137]; "*infisah ederek tasfiye haline giren bir limitet şirkette, ortaklık kurulunun, emredici hükümlere aykırılık nedeniyle oluşan fesih halleri dışında, fesih kararını geri alarak, ortaklığın devamına karar verebileceği*" yönünde görüş bildirmiştir.

[135] Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri md. 548, s. 203.
[136] Şükrü Yıldız, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 548. Maddesine Göre Tasfiyeden Dönme", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s.30 (2016): 135.
[137] Yargıtay'ın 11. HD. 6.7.2000 T.2000/3170 E.2000/6471 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

Sonuç olarak bu imkân ile şirketler, genel kurulun alacağı bir karar ile, tasfiye amacı taşıyan bir şirket olmaktan çıkar ve tekrar kâr elde etme amacı taşıyan bir şirket haline gelebilir.

Bu uygulamaya benzer bir uygulama da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kanunun 17/1-d maddesine göre, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır. Tasfiyeden dönülmesindeki amaç gibi kurumlar tasfiyeden vazgeçtikleri takdirde, tasfiye amacını bırakarak tekrar kâr elde etme amacını güderler. Tasfiyeden vazgeçilmesi için TTK'da olduğu gibi KVK'da da sermayenin yüzde 60'ının oyu gereklidir.

Ayrıca TTK'nın 138. maddesi bir üçüncü dönme halini tasfiye halinde bulunan şirketin birleşmeye katılması haline hasretmiştir. Bu maddeye göre tasfiye halindeki bir şirket, malvarlığının dağıtımına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılıp, tasfiye yapılmadan diğer bir şirketle birleşerek tasfiyeden dönebilmektedir[138].

3.7 Limited Şirketlerin Tasfiyesi

Limited şirketlerde tasfiye hükümleri TTK ve KVK hükümlerine göre yapılmaktadır. Limited şirketin tasfiyesi, tasfiye sürecinin başından sonuna kadar yapılacak işlemleri içermektedir. TTK'da limited şirketin tasfiyesi için ayrı hükümler öngörülmemiş, anonim şirketin tasfiyesine ilişkin hükümlere göndermede bulunulmuştur. Zira, bu konuda, TTK'nın 636. maddesinin beşinci fıkrasında "*Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır*" hükmü ile anonim şirketlerin tasfiyesine ilişkin düzenlemelerin limited şirketler için de geçerli olacağı belirtilmiştir.

3.7.1 Limited Şirketlerin Sona Erme Nedenleri

TTK'nın 643. maddesine göre, tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla,

[138] Yıldız, **age**, 135.

anonim şirketlerde olduğu gibi, sona erme sebeplerini genel ve özel sona erme sebepleri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

3.7.1.1 Genel Sona Erme Sebepleri

TTK'da, limited şirketlerin sona erme sebeplerine 636. maddede yer verilmiştir. Anılan maddeye göre, limited şirket aşağıdaki hâllerde sona erer:

- *Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle,*

- *Genel kurul kararı ile,*

- *İflasın açılması ile,*

- *Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde,*

Bahsi geçen sona erme sebepleri aşağıda başlıklar halinde izah edilmiştir.

3.7.1.1.1 Şirket Sözleşmesinde Öngörülen Sebeplerin Gerçekleşmesi Üzerine Limited Şirketin Sona Ermesi

TTK'nın 636. maddesinin "a" bendinde *"şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle"* hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, limited şirket sözleşmesinde, kanunda yer alanlara ek sona erme sebeplerine yer verilebilir. Örneğin, şirket sözleşmesine ortaklık süresinin sona ermesi, işletme konusunun elde edilmesi veya edilmesinin imkânsız duruma gelmesi, bir ortağın ölmesi vs. gibi hallerde şirketin sona ereceğine dair hükümler konulabilir[139]. Şirket sözleşmesinde yer alacak bu sebeplerin gerçekleşmesiyle limited şirket sona erer.

3.7.1.1.2 Genel Kurul Kararı ile Limited Şirketin Sona Ermesi

TTK'ya göre de limited şirket genel kurulu, şirketin sona ermesine (feshine) karar verebilir. Ancak, genel kurulca şirketin feshine karar verilebilmesi

[139] Kavak, **age**, 44.

için, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması gerekir (TTK m. 621).

3.7.1.1.3 İflasın Açılmasıyla Limited Şirketin Sona Ermesi

TTK'nın 636. maddesinin "c" bendine göre, limited şirket iflasın açılmasıyla sona erer. Sona erme anı, iflasın açılma tarihidir.

3.7.1.1.4 Kanun'da Öngörülen Diğer Hallerde Limited Şirketin Sona Ermesi

Limited şirket, 636. maddede sayılmayan, ancak TTK'da öngörülen diğer hallerde de sona erer. Örneğin, birleşmede, birleşmenin ticaret siciline tescili ile birlikte, devrolunan şirket infisah eder. Tam bölünme halinde devreden şirket ticaret siciline tescil ile birlikte infisah eder.

3.7.1.2 Özel Sona Erme Sebepleri

Limited şirketleri sona erdiren özel sebepler, **"organların eksikliği"** ve **"haklı sebeplerle fesih"** olmak üzere ikiye ayrılır. Bu hâllere, aşağıda sırasıyla değinilmiştir.

3.7.1.2.1 Organların Eksikliği Nedeniyle Limited Şirketin Sona Ermesi

TTK' nın 636. maddesinin 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 verir" hükmü yer almaktadır.

Yani, limited şirketlerde de anonim şirketlere benzer şekilde, organsızlık halinde ortaklara ve şirket alacaklılarına mahkemeden şirketin feshini isteme hakkı tanınmıştır. Zira, anonim şirketlerin organsızlığına ilişkin 530. maddesinde;

"*Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları*

veya Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir.

Dava açıldığında mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir" hükmüne yer verilmiştir.

Anonim şirketlerin organ eksikliği halinde Ticaret Bakanlığı'na fesih davası açma hakkı tanındığı halde, limited şirketlerin organ eksikliğinde anılan Bakanlığa dava açma hakkı tanınmamıştır. Dolayısıyla, limited şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, sadece ortaklar veya şirket alacaklıları fesih davası açabilecektir.

Kanunen gerekli organın mevcut olmaması ile kastedilen bu organın gerçekten bulunmamasıdır. Müdürün veya müdürler kurulunun süresi sona ermiş olmasına rağmen, yeni bir müdürün veya müdürlerin seçilmemiş ya da seçilememiş olması veya müdürlerin istifaları ile müdürler kurulunun boşaldığı ve yerlerini doldurma imkânının bulunmadığı hâllerde yönetim organının mevcut olmadığı kabul edilmelidir. Bu konuda getirilen diğer bir yenilik, şirketin kanunen gerekli organlarından birinin mevcut olmamasının veya genel kurulun toplanamamasının devamlılık göstermesidir. Bu "uzun süreden beri" ibaresiyle ifade edilmiştir. Devamlılıktan ne kadar bir sürenin anlaşılması gerektiği hususunda kötüye kullanmaların önüne geçmek ve somut olayın şartlarına göre serbest hareket edebilme imkânı tanımak için takdir yetkisi hâkime bırakılmıştır. Zira, süre konulması halinde, kötü niyetli kişiler, hem sürenin varlığını hem de mahkeme sürecini hesaba katarak haksız uygulamalar içerisine girebilirlerdi.

Bunun yanında, TTK, fesih talebi üzerine asliye ticaret mahkemesinin hemen sona erme kararı vermeyip, uygun bir süre vererek durumun Kanuna uygun hale getirilmesi için süre vermesini öngörmektedir. Bu nedenle, sona erme kararını verecek olan mahkeme, bu kararı vermeden önce, limited şirket müdürlerini dinlemek zorundadır. Fesih davası açıldığında, mahkeme taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri de alabilir (TTK m. 636/4).

3.7.1.2.2 Limited Şirketin Haklı Sebepler Nedeniyle Sona Ermesi

Limited şirketin haklı sebeplerle feshedilmesine TTK'nın 636. maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilmiştir. Anılan fıkraya göre, "haklı sebeplerin varlığında" limited şirket ortaklarından her biri mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, ortağın bu talebi üzerine şirketin feshine karar verebileceği gibi, fesih yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir (TTK m. 636/3).

Bir ortağın limited şirket esas sözleşmesinde öngörülen nedenlere dayanarak ortaklıktan çıkarılması mümkündür. Bunun için şirketin öncelikle bir genel kurul kararı alması gerekmektedir. Ortaklıktan çıkarılma ile ilgili düzenlemeler esas sözleşmeye ortaklığın kuruluşu aşamasında konulabileceği gibi, daha sonradan da esas sözleşme tadili ile ilave edilebilir. Ancak sözleşme tadili ile ortaklıktan çıkarma hususunda TTK'da herhangi nisap belirtilmemiştir. Bu konuyla ilgili 17 Temmuz 2013 tarih ve 67300147.431.04-848670/7630 - 5731 sayılı Bakanlık görüşü: "*6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 640. maddesinin birinci fıkrasında, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabilmesine ilişkin sebeplerin şirket sözleşmesinde öngörülebileceği düzenlenmiştir. Ayrıca, Kanunun 621. maddesinde, bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılabilmesi, önemli kararlardan sayılarak, önemli kararların, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması halinde alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunda, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabilmesine ilişkin sebeplerin şirket sözleşmesinde öngörülebileceği ve şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı hangi nisapla şirketten çıkarılabileceği düzenlenmekle birlikte, bir ortağın şirketten çıkarılma sebeplerinin sonradan şirket sözleşmesine konulabilmesine dair sözleşme değişikliğine ilişkin kararın hangi nisapla alınacağı düzenlenmemiştir. Bu itibarla, kuruluşta tüm ortakların şirket sözleşmesini imzalamaları suretiyle yaptıkları düzenleme aynı yönde oluşmuş ortak bir iradenin sonucu ortaya çıkan bir düzenleme olduğundan, bir*

ortağın şirketten çıkarılma sebeplerinin sonradan şirket sözleşmesine konulabilmesine dair sözleşme değişikliğinin, şirket sermayesini temsil eden tüm ortakların oybirliği ile alınacak karar ile gerçekleştirilebileceği değerlendirilmektedir." şeklindedir ve konuya açıklık getirilmiştir.

TTK, ortaklıktan çıkma hakkını, anonim şirketlerden farklı olarak sadece azınlıklara değil limited şirket ortaklarının tamamına tanımıştır. Konuyla ilgili Yargıtay kararı şöyledir[140]: "*Haklı sebeple şirketin feshini isteme hakkı sadece ortağa tanınmıştır. Ortak şirket pay defterinde yazılı olan kişidir*.

Ancak, anılan fıkrada "haklı sebep" tanımlanmamış, haklı sebepler örnek olarak da gösterilmemiş, bu kavramın niteliklerinin gösterilmesi ve tanımlanması yargı kararlarıyla öğretiye bırakılmıştır. İleri sürülen sebeplerin haklı olup olmadığına karar verecek olan mahkemedir. Mahkeme sebepleri haklı bulsa bile fesih kararı vermek zorunda değildir. Şirketin feshini haklı kılan sebeplerin varlığına rağmen, yaşatılmasının ekonomik ve rasyonel açıdan daha doğru olacağına kanaat getiren mahkeme; şirketi feshetmek yerine, fesih talebinde bulunan ortağın payının gerçek değerinin ödenmesine ve kendilerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir. Ayrıca, fesih davası açıldığında, mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine -*kayyım ataması başta olmak üzere*- başkaca gerekli önlemleri alabilecektir (TTK m. 636/4). Bu bağlamda Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 1980 tarihli kararı[141] şu şekildedir: "*Hakim tarafından yapılan incelemede, davacı ortağın şirketten çıkmasıyla, aynı sonuca varılıyorsa veya haklı sebep şirketin feshini değil de sadece ortağın şirketten çıkmasına imkan verecek kuvvette ise taraflara, "şirketten çıkma talebinde bulunulabileceği", yönlendirmesi yapılarak, açılan fesih davasının reddedilmesi gerektiğini içtihat etmiştir."*

[140] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 10.01.1987 tarih ve E. 1986/7332 K. 1987/672 sayılı kararı için bkz. R. Eda Giray, "Limited Şirketin Haklı Sebeple Feshi ve Yargıtay'ın Yaklaşımı", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s. 12 (2007): 203.
[141] Yargıtay'ın 11. HD. 20.06.1980 Tarih, 3208 E. / 3285 K. sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

Çalışmamızın 3.3. bölümünde açıklandığı üzere, TTK'nın 636. maddesinin 5. fıkrası hükmüne göre sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır. Aynı şekilde TTK'nın 644. maddesinin 1. fıkrası hükmü de limited şirketlerin cezai sorumluluğu hakkında anonim şirket hükümlerine gönderme yapmaktadır. Konuyla ilgili Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 2009 tarihli kararı[142]; "*TTK'nun 644. maddesi hükmü anonim şirket hükümlerine yollama yapmak suretiyle, limitet şirketi yönetenlerin hukuki ve cezai sorumlulukları hakkında anonim şirketlerin bu hususlara ilişkin hükümlerinin uygulanmasını öngörmüş bulunmaktadır. Şu hale göre, ister ortak olsun, ister olmasın bir limitet şirketi temsil ve idare yetkisine haiz olan kimseler (müdürler) hakkında TTK'nın ilgili maddelerinin uygulanması mümkün olacak demektir."* şeklindedir.

3.8 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Tasfiyesi

3.8.1 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin İnfisah Nedenleri

TTK'nın 565. maddesinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle ilgili olarak uygulanacak hükümlere yer verilmiş olup; *"Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır"* şeklinde hüküm ihdas edilmiştir. Dolayısıyla anonim şirketlerin sona erme ve tasfiyesiyle ilgili hükümler sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de uygulanacaktır.

Buna göre ayrıntılarına girilmeden sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin infisah nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Genel kurulun infisah kararı alması,
- Şirkette komandite ortağın kalmaması,

[142] Yargıtay'ın 11.HD. 9.6.2009 Tarih E. 2007/11847, K.:2009/7047 sayılı kararı için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

- Zorunlu organlardan birinin olmaması veya genel kurulun toplanamaması,
- Şirket müddetinin sona ermesi,
- Şirket amacının elde edilmesi veya edilmesinin imkânsız olması,
- Şirket sermayesinin TTK'nın 376. maddesi gereğince sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde alacaklıların fesih talebi,
- Şirketin kanuna, kamu düzenine veya sözleşme hükümlerine aykırı işlem ve faaliyetlerde bulunması,
- Pay sahiplerinin beş kişiden aşağı düşmesi,
- Şirket alacaklılarının 541. maddeye göre talepte bulunması,
- Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi/devralması,
- Mahkemece şirketin iflasına karar verilmiş olması,
- AATUHK'nın 34. maddesi uyarınca komandite ortağın kamu alacağı niteliğindeki borcunun tahsili için şirketin feshinin istenmesi, gibi durumlardır[143].

[143] Şükrü Kızılot, Saygın Eyüpgiller, **Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı, (**Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999), 238.

4. TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYE İŞLEMLERİ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) İkinci Kısmının Dördüncü Bölümünde; tasfiye işlemleri ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Genel olarak bu düzenlemeler 5422 Sayılı KVK[144] ile benzerlik taşımaktadır. Böyle olmakla birlikte ETTK'da birden fazla maddede yer alan ve tartışmaya açık düzenlemelerin tek bir maddede toplanması sağlanmış, tereddüt ve belirsizlik içeren maddeler büyük ölçüde giderilmiştir.

4.1 Tasfiye

KVK tasfiye hükümleri açısından sermaye şirketlerini bir ayrıma tabi tutmamış mevcut hükümlerin hepsine uygulanacağını hüküm altına almıştır (KVK m. 17).

Tasfiye, sona ermenin zorunlu ve kaçınılmaz bir hukuki neticesidir[145]. KVK' da tasfiyenin tanımı yapılmış değildir. KVK'nın 17. maddesinde yer alan, "*Her ne sebeple olursa olsun, tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur"* hükmünden, vergi hukuku açısından tasfiyenin özel bir tanımının yapılmasına gerek görülmediği, tasfiye nedenine de önem atfedilmediği anlaşılmaktadır[146].

Tasfiye konusuna vergi mükellefiyeti açısından bakacak olursak, tam ve dar mükellef kurumların tasfiye işlemleri farklılık arz etmemektedir. Bilindiği üzere, vergi mükellefiyeti kendini iki şekilde ortaya koyar. Tüzel kişilerin kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye' de bulunması kriterine göre ortaya çıkan bu ayırım "tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet" ayırımıdır. Vergi kanunlarının uygulanması ve tabi olunan hükümler bakımından bir takım farklılıklar getiren bu

[144] "Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 S.K.)", **Resmi Gazete**, 7229 (Haziran 1949).
[145] Cevdet Okan Bahar, "Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı", **Yaklaşım Dergisi**, s. 168 (2006): 168.
[146] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007), 475.

ayırım, "tasfiye" açısından bir önem taşımamaktadır[147]. Bir başka ifadeyle Kurumlar Vergi Kanunu uygulaması bakımından aynı kanunun 17 ve 22. maddeleri uyarınca tasfiye hükümleri hem tam hem dar mükellefiyete tabi sermaye şirketleri hakkında uygulanacaktır.

4.2 Tasfiye Dönemi

KVK m. 16'ya göre, kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. VUK'un 174. maddesine göre; "*hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmıyanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.*" Ancak KVK'nın 16. maddesinde de belirtildiği üzere tasfiyeye giren kurumların (hesap dönemleri Maliye Bakanlığı'nca özel hesap dönemi şeklinde belli edilen kurumlar da dahi olmak üzere) vergilendirilmesinde dönem bazında hesap dönemi değil de tasfiye dönemi baz alınacaktır (KVK m.17/1).

5422 Sayılı KVK döneminde tasfiyenin ne zaman başladığı ve bittiği kanunda açık olarak ifade edilmemesine rağmen 5520 sayılı KVK'da tasfiye döneminin ne zaman başlayacağı ve ne zaman biteceği açık ve net olarak ifade edilmiştir.

Buna göre tasfiye, genel kurulun şirketin tasfiyeye girmesine ilişkin kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer (KVK m.17).

Bu bağlamda tasfiye döneminin kapanmasından sonra vergi dairesi tarafından yapılacak tarh ve tahakkuk işlemleri de geçerlilik kazanmayacaktır. Konuyla ilgili Danıştay 9. Dairesi'nin 03.11.2010 tarih ve E. 2008/6803, K. 2010/5846 sayılı kararı[148]: *"Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirket tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Bu tarihten sonra şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması, bunun sonucu olarak da münfesih şirket*

[147] Kavak, **age**, 94.
[148] https://www.danistay.gov.tr/ [24.06.2019]

adına tarh ve tahakkuk işlemleri ile ihbarname düzenlenmesinin mümkün olmadığı hk." şeklindedir.

Bir yıldan uzun süren tasfiyeler açısından ise, tasfiyenin başladığı dönemden yıl sonuna kadar olan dönem ile tasfiyenin bittiği tarihten de geriye doğru sene başına kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Ayrıca arada kalan her yıl ayrı bir dönem sayılır.

Konuyu örnekle açıklayacak olursak;

Örnek 1: Tasfiye sürecinin 12 aydan uzun sürmesi hali:

Tasfiye başlangıcı…….....: 15/04/2016

Tasfiye bitişi…….....: 04/06/2018

Tasfiye dönemi (1) .....: 15/04/2016-31/12/2016

Tasfiye dönemi (2).....: 01/01/2017-31/12/2017

Tasfiye dönemi (3)…….....: 01/01/2018-04/06/2018

Tasfiye dönemi bu tarihler arasında olacaktır.

Ancak tasfiye başladığı yıl içerisinde sona erdiğinde tasfiye dönemi, tasfiyenin başladığı tarih ile bittiği tarih arasında kalan dönemdir (KVK m. 17/1-b). Buna göre;

Örnek 2: Tasfiyenin başladığı yıl içinde sonuçlanması hali:

Tasfiye başlangıç tarihi.....: 18/01/2018

Tasfiye bitiş tarihi.... .....: 12/12/2018

Tasfiye dönemi.....: 18/01/2018-12/12/2018

Tasfiye dönemi bu tarihler arasında olacaktır.

Son olarak belirtilmesi gereken husus, tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihleridir. Burada özellik arz eden durum şirketlerin iflas halidir. Zira iflas mahkeme kararıyla açılırsa, bu mahkeme kararı açılma anıdır. Dolayısıyla, tasfiyenin başlama anı iflas halinde mahkemenin iflas kararını verdiği tarihtir (İİK m.165). Benzer şekilde tasfiye nedeni yine iflas neticesinde gerçekleşmişse

tasfiyenin sona erme tarihi, mahkemenin tasfiyenin hitama erdiğinin kararını vermesi anıdır (İİK m.254).

4.3 Tasfiyeden Vazgeçilmesi

TTK'nın 548. maddesi "Tasfiyeden Dönülmesi" uygulamasını getirerek şirketlere tekrar faaliyet konularına dönmeleri noktasında bir imkân tanımıştır. Bu imkân ile şirketler, genel kurulun alacağı bir karar ile tasfiye amacı taşıyan bir şirket olmaktan çıkar ve tekrar kâr elde etme amacı taşıyan bir şirket haline gelebilir.

Bu uygulamaya benzer bir uygulama da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kanunun 17/1-d maddesine göre, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır. Böyle bir durumda tasfiyeden vazgeçme kararı bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olacak, vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir. Ayrıca tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme döneminde başlar. Tasfiye esnasında kâr dağıtımı kararı alınmışsa, bu tasfiyeden vazgeçme kararını engellemez.

Tasfiye öncesi kıst döneme ait beyanname verilmiş ise, tasfiyeye giriş nedeniyle söz konusu beyannamenin verilmesine ilişkin hukuki dayanak ortadan kalkmış olacağından, bu beyan üzerine ödenen kurumlar vergisinin kuruma iade edilmesi gerekecektir[149].

Kurumlar tasfiyeden vazgeçtikleri takdirde, tasfiye amacını bırakarak tekrar kâr elde etme amacını güderler. Tasfiyeden vazgeçilmesi için sermayenin yüzde 60'ının oyu gereklidir. Tasfiyeden dönme kararı nihai ve kesin bir karardır. Bu kararla birlikte şirket yeni bir sayfa açar ve ticari hayata geri döner. Tasfiye

[149] Hızır Tarakçı, **Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Kanunu Açılarından Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Nev'i Değiştirme-Tam Bölünme-Kısmi Bölünme-Hisse Değişimi**, (İstanbul: Polaris Yayınları, 2003), 373.

esnasında pasif bir hareket halinde olan şirket, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde aktif bir hal alarak kâr elde etmeye çalışır.

4.4 Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumu

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanunu 17/1-c maddesine göre; "*tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir*" hükmüne yer verilmiştir.

Eski KVK'ya göre, tasfiye sonuçlandığı zaman, tasfiye kâr veya zararının net bir şekilde hesaplanması ve önceden verilmiş tasfiye beyannamelerinin bu sonuca göre düzeltilmesi, tasfiyenin de zararla sonuçlanması halinde tasfiye beyannamelerine göre tahsil edilmiş olan vergilerin iade olunacağı hüküm altına alınmıştı. Dikkat edileceği üzere anılan düzenleme ile tasfiye işlemlerinin birden fazla dönem sürmesi durumunda dahi, kati tasfiye kârının tek olduğu ve tasfiye faaliyetlerinin nihai olarak zararla kapanması durumunda daha önceki tasfiye dönemlerine ilişkin olarak verilen beyannameler uyarınca tahsil edilen vergilerin iade olunacağı belirtilmiştir. Tasfiye işlemlerinin zararla kapanması durumunda tahsil edilen vergilerin iade edilmesine ilişkin olarak uygulamada herhangi bir sorun bulunmamakla birlikte, nihai tasfiye kârına göre evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerinin ıslah edilecek olması, daha önceki dönemler ile tasfiyenin sona erdiği dönemde uygulanan kurumlar vergisi oranlarının farklı olduğu durumlarda bir kısım sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktaydı[150].

Yeni Kanuna göre tasfiye sonucunda zarar oluşmuşsa, ödenen vergiler fazla olduğundan dolayı mükellefe iadesi yapılır ve tasfiye geriye doğru düzeltilir (KVK m.17/1-c).

[150] Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007), 824.

"Zararla kapanması" tabiri çok net olmamakla birlikte 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin[151] 17.1.1.'inci bölümünde, olaya açıklık kazandırmak açısından şu örnek verilmiştir:

Örnek: Şirket tasfiyeye 03.06.2016 tarihinde girmiş ve 15.04.2019 tarihinde tasfiyesi tamamlanmıştır. Bu durumda 03.06.2016 - 31.12.2016 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemi, 2017 ve 2018 yılları ikinci ve üçüncü tasfiye dönemleri, 01.01.2019 – 15.4.2019 tarihleri arasındaki dönem dördüncü ve son tasfiye dönemi olacaktır.

Şirket;

Tasfiye Dönemi	**Kar/Zarar Durumu**
Tasfiye dönemi (1)	20.000.- TL.....,. Kazanç
Tasfiye dönemi(2)	150.000.- TL..... Kazanç
Tasfiye dönemi (3)	50.000.-TL..... Zarar
Tasfiye dönemi (4)	25.000.- TL..... Zarar

bildirmiştir.

Dolayısıyla şirket birinci dönemde 4.000 TL (20.000 * %20) ve ikinci dönemde 30.000 TL (150.000 * % 20) olmak üzere toplamda 34.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr; [(20.000 + 150.000) – (50.000 + 25.000) =] 95.000 TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 19.000 TL (95.000 * %20) olacaktır.

Bu durumda (34.000 – 19.000 =) 15.000.- TL'nin şirkete iade edilmesi gerekmektedir.

Ancak tebliğ olaya netlik kazandırma açısından yetersiz kalmıştır. Zira bir başka yorumda, kanun maddesi ve tebliğde yer alan açıklamalar dikkate alındığında iki husus akla gelebilmektedir[152].

[151] "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (1Seri No'lu)" **Resmi Gazete**, 26482 (Nisan 2007).

1-Tasfiyenin zararla kapanmasından, son tasfiye döneminin zararla sonuçlanmasının anlaşılması gerektiği,

2-Tasfiyenin zararla kapanmasından, nihai tasfiye sonucunda zarar doğmuş olmasının gerektiği.

KVK'nın 17. maddesine göre, tasfiyenin zararla kapanması halinde (ki bu husus ancak tasfiyenin nihayet bulduğu dönemin sonunda anlaşılabilecektir) tasfiye sonucunun önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilecek ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilecektir. Maddedeki 'tasfiye sonucu' ifadesi son tasfiye dönemine ait kâr veya zarar olmayıp, ilk tasfiye döneminden sonuncuya kadar tüm dönemlerin net sonucunu ifade etmektedir[153].

Buna göre tasfiyenin zararla kapanması hali, tasfiye dönemleri boyunca hâsıl olan kârların, tasfiye dönemleri boyunca ortaya çıkan zararları (ve varsa tasfiyeye girişten önceki dönemlere ait olup KVK'nın 9. maddesine göre mahsup hakkı kaybolmamış zararları) kapatmaya yetecek seviyede olmaması veya kronolojik olarak zarar edilen tasfiye dönemlerinin kâr edilen tasfiye dönemlerinden daha sonra gelmesi sebebiyle KVK'nın 9.maddesinde düzenlenen ileriye doğru zarar mahsubu mekanizmasının işletilmemesi halidir. Böylece KVK'nın 17. maddesinde yer alan düzenleme, bir anlamda zararların geriye doğru mahsubu müessesesidir. Ancak düzeltme sadece önceki tasfiye dönemlerine doğru yapılacağından, kapatılamayan zarar kısmı için tasfiyeden daha önceki hesap dönemlerine ait sonuçları da düzeltmeye konu etmek söz konusu olmayacaktır. Öte yandan düzeltme, sadece tasfiyenin yukarıda açıklandığı üzere zararla kapanmış olması halinde gündeme geleceğinden, tasfiye sonucunun zarar olmadığı durumlarda, her biri bağımsız bir hesap dönemi sayılan geçmiş tasfiye dönemlerine ait kâr veya zararların 'toplu halde' yeniden hesaplanmasına gerek olmayacaktır. Bir başka ifadeyle her bir tasfiye dönemi için yapılmış olan vergileme, o dönem için kesinlik taşımakta olup, son tasfiye dönemi içinde vergi mevzuatında ortaya çıkabilecek yasal değişikliklerden (kurumlar vergisi oranının

---

[152] İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, (Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009), 853.
[153] Özbalcı, **age,** 482.

değişmesi gibi) etkilenmeyecektir. Tasfiyenin zararla sonuçlanması halinde bile bu ilke geçerli olup, yapılmasına izin verilen tek uygulama, tasfiye sonucu olarak oluşan zararın önceki tasfiye dönemleri boyunca geriye doğru mahsubu suretiyle gerçekleştirilecek basit bir düzeltme uygulamasından ibarettir[154].

4.5 Tasfiye İşlemlerinde Zamanaşımı

Zamanaşımı kelime anlamı olarak bir işin üzerinden belirli bir zamanın geçmesi suretiyle işlemin hukuki sonuç doğurma yeteneğini kaybetmesi demektir[155].

Vergi Usul Kanunu 113. maddeye göre zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmış ve bu hususun mükellefin talebi olup olmadığına bakılmaksızın re'sen uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergiyi doğuran olay ile başlayan süreçte zamanaşımı süreleri de işlemeye başlar. Bir vergi alacağının zamanaşımına uğraması için, doğduğu yani ortaya çıktığı dönemi takip eden yıl başından itibaren 5 yıl içinde tarh edilmemesi ve tarh edilen verginin de mükellefe tebliğ edilmemesi gerekmektedir (VUK m.114).

Tasfiye haline giren kurumlar için özel düzenlemeler öngören kanun koyucu, tasfiye döneminin uzun sürebileceğini göz önünde bulundurarak, tasfiye işlemlerinin birden fazla yılı kapsamasına rağmen tek bir dönem olarak ele almıştır. Bunun sonucu olarak da tasfiye dönemine özgü olarak zamanaşımı düzenlemesi yapmıştır[156].

KVK Md.17/1-ç'ye göre, "*bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar*". Tasfiye ne zaman başlamış olursa olsun veya ne kadar süre devam ederse etsin zamanaşımı

[154] **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği (HUD), 2007, s.643
[155] Kavak, **age,** 128.
[156] Selçuk Tekin, "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında Yer Alan Tasfiye Hükümleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, s.210 (2006): 56.

tasfiye işlemlerinin bittiği yılı takip eden yılbaşında başlayacak ve beşinci yılın sonunda bitecektir[157].

Zamanaşımı düzenlemesine AATUHK'da da yer verilmiştir. İlgili maddeye göre, amme alacağının zamanaşımına uğramaması için, vadesinin bulunduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmesi gerekmektedir (AATUHK m. 102).

4.5.1 Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı birden fazla yıl süren tasfiyelerde, tasfiyenin bittiği dönemden sonra gelen yıldan başlar ve beşinci yılın sonunda biter (KVK m.17/1-ç). Zamanaşımı tasfiyenin başlangıç zamanından ve süresinden bağımsızdır.

Tasfiye konusunda asıl üzerinde durulması gereken husus tasfiyenin bir bütün olarak ele alınmasını gerektiren birden fazla yıla sirayet etmesinde ortaya çıkmaktadır.

Tasfiye başladığı yıl bitmişse, tarh zamanaşımı normal vergilendirme sürecinde olduğu gibi, takip eden yıl başından itibaren 5 yıldır.

Tasfiye birden fazla yıl devam ederse, tasfiye hangi yılda biterse, tarh zamanaşımı yine takip eden yıl başından itibaren 5 yıldır. Örnek verecek olursak;

Örnek: Y A.Ş 02.07.2015 yılında tasfiye kararı almış ve tasfiyesini 14.05.2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirerek tamamlamıştır.

Dolayısıyla;

02.07.2015-31.12.2015	Tasfiye Dönemi (1)
01.01.2016-31.12.2016	Tasfiye Dönemi (2)
01.01.2017-31.12.2017	Tasfiye Dönemi (3)
01.01.2018-31.12.2018	Tasfiye Dönemi (4)
01.01.2019-14.05.2019	Tasfiye Dönemi (5)

Y A.Ş. için tarh zamanaşımı, 01.01.2020 tarihi ile 31.12.2024 tarihleri

[157] Nazalı, **age**,128.

arasında geçen sürelerdir.

Bu aşamada üzerinde durulması gereken bir diğer konu sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ki komandite ortağın durumudur.

Zira bilindiği üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortağının şirketten aldığı kâr payı şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle komandite ortakların kâr payı tasfiye bitimine göre değil, dönem itibariyle belirlenecek ve kesin sonucun alınmasından sonra geçmiş beyanlar ve yapılan tarhiyatların düzeltilmesi yoluna gidilmeyecektir. O halde komandite ortağın beyanı üzerinden yapılan tarhiyatlar kesin tarhiyat olduğundan bunlarda tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden takvim yılın başından itibaren başlayacaktır[158].

4.5.2 Tahsilat Zamanaşımı

5520 sayılı KVK' nın 17/1-c maddesinde sadece tarh zamanaşımı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş bunun yanında tahsilât zamanaşımı müessesine değinilmemiştir. Bunun yanında amme alacağının zamanaşımına uğramaması için, vadesinin bulunduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmesi gerektiğine AATUHK'nın 102. maddesinde yer verilmiştir. Dolayısıyla tahsilat zamanaşımı genel hükümlere göre hesaplanmak zorundadır.

Buna göre tasfiye halindeki kurumlarda tahakkuk eden vergilerin zamanaşımına uğrama ihtimali her zaman mevcuttur. Bunun için tasfiye memurları vergi ve kamu alacakları ile ilgili ödevlerini yerine getirirken bu hususlara da özen göstermek durumundadırlar. Dolayısıyla tahakkuk eden vergilerle alakalı olarak, 5 yıllık tahsilat süresini göz önüne alarak zamanaşımına uğratmamak için ödemenin bu sürede yapılması gerekmektedir.

4.5.3 Düzeltme Zamanaşımı

Vergilendirme sırasında veya verginin hesaplanması sırasında yapılan hatalar sonucu verginin fazla veya az alınmasına vergi hatası denmektedir (VUK

[158] Kavak, **age,** 123,124.

m. 116).

Vergi hataları tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarsa düzeltilmez (VUK m. 126).

Bu bağlamda vergi hatalarının, zamanaşımı süresi olan 5 yıl içerisinde ortaya çıkarılması gerekmektedir. Aksi halde zamanaşımı nedeniyle düzeltme yapılamayacağından verginin fazla veya eksik alınması söz konusu olacaktır.

4.6 Tasfiye Beyannameleri

Şirketler tasfiye veya iflas durumunda olsalar dahi, vergi ile ilgili mükellefiyetleri vergisel işlemlerin bitimine kadar devam eder (VUK m. 162).

Bu vergisel işlemlerden en önemlisi de tasfiye beyannamelerinin zamanında ve eksiksiz bir şekilde verilmesidir.

KVK 17. maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, "*tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren kanunun 14.maddesinde yazılı sürelerde (hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar); tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir*."

Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde verilen örnek aşağıdaki gibidir.

Tasfiye Başlangıç Tarihi	04.06.2016
Tasfiye Sona Erme Tarihi	15.04.2018
1.1.2016 – 3.6.2016 tarihleri için beyanname verme süresi (Kıst Dönem)	1–25.10.2016
4.6.2016– 31.12.2016 tarihleri için beyanname verme süresi (1. Dönem)	1–25.04.2017

1.1.2017–31.12.2017 tarihleri için beyanname verme süresi (2. Dönem)	1–25.04.2018
1.1.2018–15.4.2018 tarihleri için beyanname verme süresi (3. Dönem)	15.05.2018

Tasfiye işlemleri çok hızlı bir şekilde gerçekleşir ve aynı yıl içinde başlayıp biterse, beyannamenin tasfiyenin bittiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi gerekmektedir[159]. Ayrıca KVK'nın 17/3. maddesine gore, beyannameye ilgili gelir tablosu, bilançolar ve ortaklara dağıtılan payların listeleri de eklenir.

4.6.1 Tasfiye Döneminde Geçici Vergi Beyannamesi

Geçici vergi, cari vergilendirme döneminde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun[160] (GVK) mükerrer 120. maddesinde belirlenen esaslara göre güncel kurumlar vergisi oranında ödenir (KVK m.32).

Kurumlar tasfiyeye girdikleri dönemdeki kazançları için geçici vergi beyannamesini vermeleri ve varsa geçici vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Bu dönemden sonra tasfiye dönemi sürecinde geçici vergi beyannamesi vermeyecekleri ilan edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye istinaden tasfiyeye giren kurumların tasfiye dönemlerinde geçici vergi beyannamesi vermemeleri gerekmektedir (217 seri No'lu GVK Tebliği).

4.6.2 Tasfiye Döneminde Muhtasar Beyanname

Muhtasar beyanname yönünden değerlendirecek olursak, tasfiye halinde olan sermaye şirketlerinin, gerekli şartların oluşması halinde, GVK'nın 94. maddesinden kaynaklanan yükümlülükleri devam eder. Bahsi geçen maddede; *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi*

[159] Beyanname verme süresinin son gününün resmi tatil olması durumunda, beyanname verme süresi, resmi tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatine kadardır. Ayrıca taahhütlü posta ile gönderilen tasfiye beyannamelerinde, beyannamenin postaya verildiği tarih vergi dairesine intikal ettiği tarih olarak kabul edilecektir.

[160] "Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.)", **Resmi Gazete**, 10700 (Ocak 1961).

işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır. Buna göre sermaye şirketleri maddede sayılan kimselere maddede belirtilen türden ödemeleri yaptıkları sırada tevkifatı yapmak ve yapılan ödemeleri beyan etmek ve ödemek zorundadırlar. Ancak tasfiye dönemlerinde tevkifata tabi tutulacak herhangi bir ödeme yoksa muhtasar beyanname vermeye gerek bulunmamaktadır. Konu ile ilgili Danıştay'ın kararları özetle şu şekildedir: *"Muhtasar beyanname verme yükümlülüğünün tevkifata tabi bir ödemenin bulunması şartına bağlı olduğuna*[161] *ve tevkifata tabi bir ödemede bulunmayanların muhtasar beyanname verme yükümlülüğünden ve beyanname verilmemesi halinde ise re'sen takdir nedeninin bulunduğundan söz edilemeyeceğine*[162]*"* hükmetmiştir.

4.7 Tasfiye Kârı

Kurumların tasfiyeye girdikten sonraki vergi matrahı hesaplanırken bu matrah tasfiye kârı olarak değerlendirilir. Tasfiye kârı ise, tasfiye döneminin sonunda ortaya çıkan servet değeri ile tasfiye döneminin başında oluşan servet değeri arasındaki olumlu farktır (KVK m.17/4).

Tasfiye kârı hesaplanırken servet değerine bazı ekleme ve çıkarmalar yapılır. Çünkü tasfiye öncesinde ve esnasında ortaklar tarafından yapılan bazı tasarruflar vardır. Bu bağlamda şirket ortaklara tasfiye esnasında avans ve buna benzer ödemeler yaptıysa, bu ödemeler tasfiye sonunda yapılan hesaplamalar sonucu ortaya çıkan servet değerine eklenir.

---

[161] Danıştay 4. Daire'nin, E.S.: 1997/4133 ve K.S.: 1999/122; K.G.: 28.01.1999 tarihli kararı için bkz. https://www.danistay.gov.tr/ [23.06.2019]

[162] Danıştay 4. Daire'nin, E.S.: 2004/1424 ve K.S.: 2005/217; K.G.: 15.02.2005 tarihli kararı için bkz. https://www.danistay.gov.tr/ [23.06.2019]

Ayrıca, ortaklar tarafından yapılmış bir ödeme ve tasfiye sırasında matraha eklenip istisna dolayısıyla beyan edilmemiş kazançlar varsa, bunlar da tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tasfiye kârı aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri (+)

Ortaklara veya kurum sahiplerine yapılan her türlü ödemeler (+)

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

Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı (-)

Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeleri (-)

Tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar (-)

Tasfiye dönemi başındaki servet değeri (-)

Tasfiye Kârı/Zararı (+), (-)

KVK'da tasfiyenin başladığı tarih ile sonuçlandığı tarih arasındaki dönemde elde edilen kesin tasfiye kârı vergilendirilir ve bu kâr tasfiyenin sonuçlandığı tarihte kesinlik kazanır. Dolayısıyla, bu tarihte geçerli olan kurumlar vergisi oranı üzerinden vergi hesaplanması gerekir. KVK'da birden fazla yıl süren tasfiyelerde, ara tasfiye dönemleri oluşturulması, vergi tahsilâtındaki gecikmenin giderilmesine yöneliktir. Bu dönemlere ilişkin olarak yapılan vergileme nihai vergileme olmadığından, bu dönemlerdeki verginin hesaplanmasında geçerli olan vergi oranı da kesin vergilemeye baz alınamaz[163]. Dolayısıyla verilecek olan ara dönem beyannamelerinde ilgili dönemlerdeki kurumlar vergisi oranı, nihai tasfiye beyannamesinde ise tasfiyenin bittiği tarihte geçerli olan kurumlar vergisi oranı esas alınacaktır.

[163] Tarakçı, **age**, 36.

4.8 Tasfiye Dönemi Beyannamesinin Verilmemesi

Tasfiye halinde beyanname verilmemesinin normal dönemlere ilişkin verilmeyen beyannamelerden farkı yoktur. Dolayısıyla bu dönemlerde beyanname verilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca re'sen takdir işlemi yapılır. Ayrıca VUK'un 352. maddesine göre beyanname verilmemesi birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasını gerektirir. VUK 504 No'lu Genel Tebliğine göre 2019 yılı için birinci dereceden usulsüzlük cezası 180 TL'dir. Dolayısıyla tasfiye dönemlerinde beyanname verilmemesi halinde iki kat yani 360 TL usulsüzlük cezası kesilecektir.

4.9 Tasfiye Sırasında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde; "*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır."* hükmü yer almaktadır.

Vergi hukukunun en önemli ve güncel konularından birisi olan transfer fiyatlandırmasını, "bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını ilişkili kişi ve kuruluşlara transfer ederken uyguladığı fiyat" olarak tanımlamak mümkündür.

İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eden transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımı kavramları bir arada değerlendirildiğinde, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı", ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli,

emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır.

Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasıyla amaçlanan, vergi sonrası küresel kârı artırmak, dış ticaret üzerinden alınan vergileri azaltmak, ihracatta fazla vergi iadesi almak, vergi tevkifat matrahını gizlemek veya azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak şekilde dağıtmak, dış ticaret ve kâr transferi sınırlandırmalarını aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmak gibi vergisel sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktır.

KVK'nın 17. maddesinde, tasfiye sırasında hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirleneceğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla bu şekilde yapılan işlemlerin işlemin gerçek mahiyetine uygun olmasına dikkat edilmelidir.

Bu hususu bir örnekle açıklayalım[164].

Çelik ticareti ve imalatı yapan Çelik A.Ş.'nin ortakları ve hisse oranları şöyledir: A % 50, B % 30 ve C % 20.

Söz konusu şirket, 27.05.2018 tarihinde tasfiyeye girmiş olup, 19.02.2019 tarihinde ise tasfiye kararı tescil edilerek tasfiye işlemi sona ermiştir. Şirket birinci tasfiye döneminde 75.000 TL kâr, ikinci tasfiye döneminde 180.000 TL kâr, üçüncü tasfiye döneminde de 370.000 TL kâr elde edip hesaplanan kurumlar vergisini süresinde ödemiştir. Bunun yanında, tasfiye sonucunda şirket aktifinde kayıtlı olan ve imalat amaçlı kullanılan 1 adet makine teçhizatlarıyla beraber, ortaklardan A kişisine 120.000 TL'ye, 5 adet forklift aracının 75.000 TL'ye ortak B'ye ve 10 ton demirin de 40.000 TL'den ortak C'ye tasfiye kârından hisselerine

[164] Ramazan Biçer, "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi", **Mali Pusula Dergisi**, s.47 (2008): 44.

mahsup edilmek üzere şirket tarafından verildiği belirtilmektedir.

Ancak denetim elemanları tarafından yapılan inceleme sonucunda makine ve teçhizatlarının piyasa fiyatının 90.000 TL, 5 adet forklift aracının 55.000 TL ve 10 ton demirin ise 30.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, ortaklar şirketten piyasa fiyatının üstünde değerleyerek aldıkları kıymetler nedeniyle hisselerine karşılık gelecek matrahtan daha fazla bir tutarı mahsup etmişlerdir.

Böylece, ortaklara dağıtılan kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Çelik A.Ş.'nin yapmış olduğu örtülü kazanç dağıtımı transfer fiyatlandırması hükümlerine göre ortakları nezdinde düzeltilmesi gerekir. Bu bağlamda, ortak A için 30.000 TL, ortak B için 20.000 TL ve son olarak ortak C için de 10.000 TL'lik kısım transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kâr payı sayılacağından bu kişiler nezdinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Örtülü kazanç dağıtan Çelik A.Ş. tam mükellef bir kurum, kâr dağıtımı yapılan kişiler de gerçek kişiler olması nedeniyle söz konusu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılarak düzeltme işlemi tamamlanmak zorundadır.

4.10 Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Vergi kanunlarında kanuni temsilcilerin sorumluluğu genel olarak VUK ile AATUHK'da düzenlenmiştir[165]. VUK hükümlerine göre, kanuni temsilciler ile ilgili takibat ancak vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle kanuni temsilciden kamu alacağının tahsil edilememiş olması durumunda gerçekleşir. Dolayısıyla bu sorumluluk; bir *"kusur sorumluluğu*"dur. Buna karşılık AATUHK'da kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğu düzenlenmiştir. AATUHK uyarınca, amme alacağının tüzel kişinin varlığından alınamamış olması kanuni temsilci hakkında takibat yapmak için yeterlidir[166]. AATUHK'nın 32. Maddesine göre; "*Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları*

[165] Çalışmamızın 3.2.4. bölümünde tasfiye memurlarının sorumlulukları TTK yönünden incelenmiştir.
[166] Özbalcı, **age**, 494.

amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikıyla ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına geçer." Madde hükmü değerlendirildiğinde, tasfiye halindeki kurumun "*amme borçlarını ödeme görevinin tasfiye memuruna geçeceği*" açıkça gözükmektedir. Konu ile ilgili Danıştay'ın 11.D., 02.05.1995 tarih ve 1995/1713 E., 1995/1329 K. sayılı kararı[167], *"Tasfiye halindeki bir şirketin tasfiye dönemiyle ilgili vergi borçlarının kanuni muhatabı tasfiye memuru olup ödeme emrinin düzenlendiği tarihte tasfiye hali devam eden şirketin borçlarından şirket ortağını sorumlu tutmanın mümkün olamayacağı hakkında"* konuya açıklık getirmektedir.

Kurumlar tasfiye sürecine girince kanuni temsilcileri tasfiye memurları olurlar. Tasfiye süreci ile birlikte kurumlar amaç değiştirirler ve kurumlar için ana hedef kendi kişiliğini sona erdirmek olur. Bundan dolayı da KVK'da tasfiye memurlarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme çok geniş kapsamlı değildir. Eğer tasfiye memurları tahakkuk eden ve hesaplanan vergiler için gerekli karşılıkları ayırmazsa, bu durum tasfiye memurları için sorumluluk bağlamında takibat yapılmasını gerektirecek bir durumdur (KVK m. 17/7).

Tasfiye sonucu ortada herhangi bir tüzel kişilik kalmayacağından kanun koyucu çeşitli kanunlarda sorumluluk müessesesini düzenleme yoluna gitmiştir.

Vergisel açıdan bu kadar önemli sonuçlar doğuran tasfiye işlemi nedeniyle kamu alacağının güvence altına alınması büyük önem arz etmektedir. Dolayısı ile kanun koyucu tasfiye memurlarına önemli görevler yüklemiştir. Tasfiye memurlarının sorumluluğu sadece KVK'da değil, VUK'un 10. ve 162. maddeleri ile AATUHK'nın 32. ve 33. maddelerinde de düzenlenmiştir.

Kanuni temsilciler tasfiye halindeki kurumların tasfiye memurlarıdır. Bu sıfatları dolayısıyla yerine getirmek zorunda oldukları görevleri yerine getirmezlerse, mükelleflerden tamamen tahsil edilemeyen vergi ve diğer kamu alacakları, tasfiye memurlarından tahsil edilir. Bu uygulama için de tasfiye memurlarının bu eksikliği kasten veya ihmal sonucu yapıp yapmadıklarına bakılmaz[168].

[167] https://www.danistay.gov.tr/ [24.06.2019]
[168] Özbalcı, **age,** 39.

AATUHK açısından tasfiye memurlarının sorumlukları konusunda önem arz eden hususlar şunlardır:

AATUHK'nın 33. maddesine göre, amme idarelerinin her türlü alacaklarının ödemesi yapılmadan veya karşılık ayırarak bir pay bırakmadan tasfiye sonucunda elde edilen değerler dağıtılamaz. Bu hükmün aksine hareket eden tasfiye memuru bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaktır[169]. Tabi bu ödemeler ve karşılıklar için her türlü vergi, ceza ve kamu alacaklarının tasfiye memurlarına tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca İcra ve İflas Kanunu'nun 207. maddesinde "*her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka malik olduğu, bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakilerin bir şey alamayacağı*" belirtilmiştir.

Ancak tasfiye memurları, kurum alacaklarının tüm borçları karşılaması durumunda veya devlet alacakları için karşılık ayırması halinde imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklara ödeme yapabileceklerdir.

Tasfiye memurları kendi varlıklarından sadece ödedikleri vergi asılları için rücu hakkını kullanabilir. Vergi cezaları ve zamları nedeniyle rücu hakkını kullanamazlar. Çünkü vergi cezalarının ve kanuni zamların ortaya çıkmasının nedeni tasfiye memurlarının bazı sorumluluklarını yerine getirmemeleridir.

Tasfiye memurları ortaklara tasfiyeden pay vermemişse vergi aslı da olsa, rücu haklarını kullanamazlar. Rücu hakkının kullanılması için tasfiyeden ortaklara pay verilmiş olması gerekir[170].

Bu bağlamda ortaklara rücu edilebilmesi için kendilerine çeşitli yollarla (devir veya satış gibi) iktisadi kıymet aktarılmış olması ya da tasfiye kalanından pay almış olmaları gerekir. Ortaklar, tasfiyeden pay veya iktisadi kıymet almamışlarsa, vergi aslı için bile, kendilerinden bir talepte bulunulamaz[171].

---

[169] Fehmi Günay, "Tasfiye Memurlarının, Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları", **Mali Pusula Dergisi**, s.45 (2008): 24.
[170] Kavak, **age,** 136.
[171] Özbalcı, **age**, 501.

Ortaklara paylaştırma yapılmış veya iktisadi kıymetler aktarılmış olduğunda; paylaştırılan varlık veya iktisap ettirilen iktisadi kıymet vergi aslından doğan borcu karşılamaya yetecek tutarda ise, alacaklılara rücu edilemez. İlgili hükme göre, bu takdirde, kendilerine paylaştırma yapılan veya iktisadi kıymet intikal ettirilen ortakların sonradan acze düşüp ödeme gücünü kaybetmeleri halinde dahi, alacaklılara başvurulamayacağı anlaşılmaktadır.

Rücu edilebilecek alacaklılar sadece, kendilerine ödeme yapılan imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklardan ibarettir. Bunlara rücu edilebilmesi için de, ortaklara hiç paylaştırma yapılmamış ve iktisadi kıymet intikal ettirilmemiş olması veya paylaştırılan veya intikal ettirilen tutarın vergi borcunu karşılayacak tutarda olmaması gerekir. Bu son halde, kendilerine daha önce ödeme yapılmış alacaklılara, sadece vergi borcunun ortaklara paylaştırılan tutarı aşan kısmı için başvurulabileceği açıktır.

Tasfiye sırsında ortaklara yapılabilecek paylaştırmalar aşağıdaki gibidir:

1. Sermaye hisselerine karşılık ödeme yapılması,

2. Olağanüstü yedek akçelerden pay verilmesi,

3. Kanuni yedek akçelerden pay verilmesi,

4. Tasfiye işlemlerinden doğan kârın dağıtılması,

5.Tasfiyeye girmeden önce dağıtım kararı alınmış olan birikmiş kârların dağıtılması.

Bunların ilk dördünün paylaştırma olduğuna ilişkin tereddüt söz konusu değildir. Buna karşılık, beşinci sırada belirtilen kârların, tasfiye sırasında dağıtılmasının, paylaştırma sayılması mümkün değildir. Dağıtım kararı ile birlikte, bu kârlar, ortakların şahsi alacağı niteliğine dönüşmüştür. Ortakların, kurumdan olan alacaklarının tasfiye sırasında ödenmiş olması ise, paylaştırma olarak kabul edilmez. Bunların sadece tasfiye memurlarının alacaklılara rücu esasları dâhilinde değerlendirilmesi söz konusu olabilir[172].

[172] Özbalcı, **age**, 503.

4.11 Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

Kurumlar tasfiye dönemleri boyunca kanunda belirlenen zamanlarda tasfiye beyannamelerini verirler. Daha sonra, tasfiye memurları yaptıkları işlemlerin vergisel olarak incelenmesini isterler. Vergi incelemelerine, başvuru tarihinden başlayarak 3 ayı geçirmeden başlanır ve ara vermeden devam edilir. İncelemenin sonucu, vergi denetim elemanının incelemesinin bitiminden sonra 30 gün içinde vergi dairesi tarafından şirkete bildirilir. Vergi incelemeleri ve sonuçları nihayetlenene kadar tasfiye memurlarının sorumlulukları devam eder (KVK m. 17/8).

Kanun koyucu tasfiye işlemlerinin hızlı bir şekilde sonuçlanması için vergi dairelerine sınırlayıcı bir süre öngörmüştür. Tasfiyenin vergisel olarak sonuca bağlanması ve inceleme sonuçlarının tasfiye memurlarına gecikmeksizin bildirilmesi için 30 günlük bildirim süresine yer verilmiştir. Bildirimin bu süre içinde yapılması tasfiye memurlarının sorumluluğu içindedir. Ancak bu süre içinde vergi incelemesi başlamazsa tasfiye memurlarının sorumluluğu ortadan kalkar. Bu husus Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.01.1990 tarih ve E. 1989/154 K.1990/10 sayılı kararında[173] açıkça belirtilmektedir.

Bu hususta tereddüt yaşanan konulardan bir tanesi de incelemenin ne zaman başlayacağıdır. İnceleme nedeniyle tasfiye memurlarına kanuni defter ve belgelerin denetim elemanına ibraz edilmesine yönelik yazının tebliğ edildiği tarihin veya mükellef nezdinde incelemeye başlama tutanağının tanzim edildiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmesi gerekir[174].

Vergi incelemesi sonucunda, tasfiye işlemlerine bağlı olarak salınan matrah farkları üzerinden hesaplanan vergi, ceza ve gecikme zammı kurum adına kesilmektedir[175]. Bu vergi ve cezaların tahsilatı kurum tarafından karşılanması gerekir. Ancak tasfiye halindeki kurum bu sorumluluğu yerine getirmezse sorumluluk tasfiye memurlarına geçer.

[173] https://www.danistay.gov.tr/ [26.01.2019]
[174] Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3.bs. (İstanbul: Denet Yayıncılık, 1996), 960.
[175] Çalışmamızın 4.8. bölümünde konu VUK yönünden incelenmiştir.

Vergi dairesi, incelemenin sonuçlanmasını müteakip otuz gün içinde inceleme sonucunu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Sonucun bildirilmesine yönelik sürenin başlangıcı, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihtir. Sürenin sonunu ise bu yazının vergi dairesince postaya verildiği tarih olarak dikkate almak gerekir. Ancak bu sürelere uyulmamış olması tasfiye memurlarının sorumluluğunu kaldırmaz. Çünkü KVK'nın 17. maddesinde, tasfiye memurlarının sorumluluklarının kurumdan aranan vergilerin neticesi alınıncaya kadar devam edeceği belirtilmektedir[176].

4.12 Diğer Vergi Kanunları Açısından Tasfiye

4.12.1 Gelir Vergisi Kanunu

5422 sayılı KVK'da tartışma konusu olan tasfiye payının dağıtımı 5520 sayılı KVK'da da tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Dağıtılan tasfiye paylarının vergilendirilmesinde iki görüş söz konusudur. Bir görüş menkul sermaye iradı diğer bir görüş ise değer artış kazancı olduğunu iddia etmektedir. Bu görüşleri sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

4.12.1.1 Tasfiye Payının Menkul Sermaye İradı Olduğu Görüşü

Bir iradın menkul sermaye iradı sayılması için elde edilme şekli yani kaynağı ticari, mesleki veya zirai olmaması gerekir. Kaynağının nakit veya parasal değerlerden oluşan ve sermaye sonucu elde edilen faiz, kâr payı vb. kıymetlerden meydana gelmesi gerekir (GVK m. 75).

Maddede açıkça yazılmamış olmasına rağmen tasfiye paylarının da menkul sermaye iradı olduğu anlaşılmaktadır. Zira maddeyi ayrıştırırsak menkul sermaye iradının,

1. Kaynağının ticari, mesleki veya zirai olmaması,
2. Kaynağının nakit veya parasal değerlerden oluşan sermaye sonucu elde edilen bir kazanç olması,

[176] Tarakçı, **age**, 56.

3. Faiz, kâr payı vb. kıymetlerden oluşması gerekir.

Yukarıda belirtilen unsurların tasfiye açısından da geçerliliği mevcuttur. Dolayısıyla denilebilir ki tasfiye payları birinci ve ikinci sıradaki unsurları içerir. Üçüncü sıradaki unsurda ise benzeri iratlar ifadesi kullanılarak tasfiye payları da kapsanmaktadır.

Kâr payı, ortaklar tarafından elden edilen kazançtan vergi vb. kanuni yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutardır. Tasfiye payı ise alacakların tahsil edilip borçların ödenmesinden sonra kalan mevcudun pay sahipleri arasından dağıtılmasıdır. Dolayısıyla tasfiye payının nitelik olarak kâr paylarından bir farkı yoktur.

Dağıtılmayan kâr payları tasfiyenin sonuçlanması durumunda ortaklara dağıtılabilmektedir. Kurumun tasfiyeye girmeden önceki dönemlerde oluşan kârlarını, tasfiye sona ermeden dağıtması halinde gelir vergisinin konusuna menkul sermaye iradı olarak girmesi söz konusu olmaktadır. Tasfiyenin sonuçlanması ile birlikte kâr payını içeren tasfiye payı dağıtımının menkul sermaye iradı olduğu düşünülebilir. Zira söz konusu tasfiye payı kurumun daha önce dağıtmadığı tasfiye kârını da içermektedir.

Yukarıda açıklanan her iki hususta da anlaşılacağı üzere tasfiye kârı menkul sermaye iradıdır. Tasfiye olan kurumun, tam mükellef kurumlara dağıttığı tasfiye payları üzerinden tevkifat yapması gerekmektedir. Ancak Kanunun istisna hükümlerine göre, kurumlar eğer tam mükellef olan başka bir kurumun sermayesine katılırlarsa, elde ettikleri kazanç kurumlar vergisinden istisnadır. Dolayısıyla tevkifat yapılmasına gerek kalmamaktadır (KVK m. 5/1-a).

Tevkifat, tasfiye payının tamamı üzerinden değil, tasfiye payının nominal sermaye tutarını aşan tutar üzerinden hesaplanır. Ancak, uygulamada aynı paya sahip mükellefler açısından farklı sonuçlar meydana gelmesi her zaman muhtemeldir. Şöyle ki, hisse senetlerini, hisse senetlerinin nominal bedeliyle elde edenler açısından uygulamada sorun olmamaktadır. Ancak hisse senetlerine, hisse senetlerinin nominal değerini aşan bedelle sahip olunması durumunda, elde edilen tasfiye payından, sahip olunan hisse senedinin nominal değeri düşülmektedir.

Neticede mükellefin elde etmediği kazançlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Bunun yanında hisse senetlerine, hisse senetlerinin nominal değerinin altında bedelle sahip olunduğunda, elde edilen tasfiye payından, sahip olunan hisse senedinin nominal değeri düşülmektedir. Bu durumda mükellefin elde ettiğinden daha düşük bir kazanç vergiye tabi tutulmaktadır.

Neticede mevcut mevzuat kapsamında söz konusu soruna çözüm bulmak mümkün görünmemektedir. Kazanç, tasfiye payının nominal hisse senedinin değerini aşan tutar olmaya devam edecektir[177].

4.12.1.2 Tasfiye Payının Değer Artış Kazancı Olduğu Görüşü

Menkul kıymetlerin veya benzer diğer kıymetlerin satışından sağlanan kazançlar değer artış kazancıdır. Bunlarla beraber, ivaz karşılığında elde edilenler ile tam mükellef kurumların 2 yıldan az süreyle sahip oldukları hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu sağlanan kazançlar da değer artış kazancıdır (GVK mük. 80/1).

Maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Kurum tasfiye haline girerse ve kalan hisse paylarını tasfiye sonucu ortaklara dağıtırsa, bu durum elden çıkarma mıdır? Tasfiye halindeki kurumla ortağı ayrı tüzel kişiliklerdir. Kurum tasfiye halinde olsa da tüzel kişiliği devam eder. Tüzel kişiliği gereği ortağa hisse payı ödemesi yapmalıdır. Ortak açısından bakacak olursak, elinde olan hisse senetlerini, tasfiye sonucu yapılan kâr dağıtımı karşılığında elden çıkarmaktadır. Dolayısıyla tasfiye haline giren bir kurumun ortağı nezdinde değer artış kazancı hesaplaması gerekmektedir. Değer artış kazancı hesaplamasında, ortağın sermaye payına denk gelen tutarı, bu payın elden

[177]GVK'nın 78. maddesinde menkul sermaye iradından indirilecek giderler tek tek sayılmış olup. GVK'nın 78. maddesinde menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar addolunamayacağı belirtilmiştir. Tevkifat matrahını hesaplarken, tasfiye payından hisse senedinin nominal bedeli yerine hisse senedinin elde edilme maliyetinin düşülmesi, sermayede azalmayı vukua gelebilir. Bu nedenle mevcut mevzuat çerçevesinde sorunun çözümü olmadığından uygulama olduğu gibi devam edecektir. Daha önce belirttiğimiz gibi bu uygulama mükellefler arasında farklı sonuçlara neden olmaktadır.

çıkarılması karşılığında sahip olunan bir değer olarak dikkate alarak bu hissenin kendisine maliyeti GVK'nın mükerrer 81. maddesi hükmü çerçevesinde düşülerek değer artış kazancı ortaya çıkarılır[178].

Tasfiye payının değer artış kazancı olduğunu savunanların ikinci bir iddiası ise şudur: Kâr payı ve tasfiye payı birbirinden farklıdır. Kâr payında; ortaklar kâr paylarını sahip oldukları hisse oranları vasıtasıyla elde etmektedirler[179].

Tasfiye payında ise tasfiye olan kurumda gerçek kişi ortakların hisse payları, elden çıkarma olarak değerlendirdiğinde elde edilen kazançlar değer artış kazancı olacaktır. Tasfiye olan kurumda tüzel kişi ortakların tüm kazançları ticari kazanç olduğundan, tasfiye sonucu tüzel kişiliğin hisselerinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlenecektir. Ayrıca, kurum, en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan hisseleri tasfiye sonucunda elden çıkarıyorsa, kazancın %75'i kurumlar vergisinde müstesna olur (KVK 5/1-e).

Ancak, mevcut uygulamalara göre tasfiye payının nominal sermayeyi aşan kısmı menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Tasfiye payının değer artış kazancı olabilmesi için hisse senetlerinin elden çıkarılması ve elden çıkarması için alıcının bulunması bir başka ifadeyle ikinci bir kişi olması gerekmektedir. Ancak, "ikinci" olarak kurumun kendisini yani tüzel kişiliği alması mantıklı değildir. Çünkü tüzel kişilik hisselerine kendisi sahip olamayacağından, hisselere ancak bir başka tüzel kişi ya da gerçek kişi sahip olabilir. Bu nedenle gerçek kişi, sahip olduğu hisse senetlerini tasfiye olan tüzel kişiliğe devredemez.

Bunun yanında tasfiyeye girmiş bir kurum sahip olduğu değerlerin paraya çevrilmesi, alacakların takibi, tahsili ve borçların ödenmesi faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Tasfiye halindeki bir kurumun zorunlu olmadıkça yeni iktisadi kıymet alması düşünülemeyeceği gibi hisse senedi alması da düşünülemez.

[178] Tarakçı, **age**, 75.
[179] Yıldırım, Kolotoğlu, **age**, 163.

4.12.2 Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumların Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyetleri ve sorumlukları tasfiyeye girdikten sonrada devam etmektedir. Tasfiye sonu bilançoda yer alan indirilecek KDV'nin iade mi edileceği yoksa gider mi yazılacağı KDV yönünden önemli bir tartışma konusudur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun[180] (KDVK) 29. maddesi uyarınca vergilendirme dönemi özelinde, vergiyi doğuran işlemler sonucunda hesaplanan KDV toplamı, indirilecek vergi toplamından az olduğu takdirde, arada oluşan fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.

Tasfiye halinde indirilecek KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda gider yazılacağı konusunda bir belirleme yapılmazken, KDVK'nın 58. maddesi devreye girmektedir. Madde hükmünde, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının hesaplanmasında, hesaplanan ve indirilecek KDV'nin gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

Maddede "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine" hükmedilmiştir. Madde hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle, indirilecek KDV gider yazılamayacağından dolayı, indirim konusu yapılmayan KDV gider olarak yazılabilir.

KDVK'nın 17/4-c maddesinde 29.03.2018 tarihinde yapılan değişiklik ile konu tartışmalı olmaktan çıkarılmıştır ve gayet net bir şekilde açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefeler tarafından mükerrer indirime yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

[180] "Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.)", **Resmi Gazete**, 18563 (Kasım 1984).

4.12.3 Diğer Vergi Kanunları

Tasfiye halindeki kurumların, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu, Değerli Kâğıtlar Kanunu, Gümrük Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 3100 Sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'a ilişkin yükümlükleri tasfiye döneminde de aynen devam etmektedir.

5. SONUÇ

Şirketlerin büyüme ve gelişme amacıyla belirledikleri stratejilerini, artan teknolojik gelişmeler, hızlı rekabet, genişleyen ve büyüyen pazarlar, küreselleşme gibi olgular etkilemektedir. Aynı zamanda bu gelişmeler şirketlerin iş dünyasından çekilmelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla söz konusu bu durum işletmelerin her an her koşula hazır olmalarını ve bu durumlara göre yeniden konum almalarının zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.

Bu yeniden konumlandırma süreci şirketlerin başka bir şirkete katılması, tüm aktif ve pasif varlıklarını elden çıkarması veya daha verimli olduğu alanlara doğru iş planlaması yapması şeklinde gerçekleşebilir. Tabi bu planlamalar şirketlere sosyal, hukuki ve iktisadi sonuçlar doğurabilir.

İşletmelerin hukuki ömürlerini sonlandırarak ticari hayattan ve hukuk aleminden silinmesine tasfiye denir.

Yaptığımız çalışmanın konusu; sermaye şirketlerinde tasfiye süreçleri ve bu süreçlerin vergilendirme karşısındaki durumudur. Bu çalışmanın amacı ise ülkemizde sermaye şirketleri açısından çizilmiş bu yasal çerçevenin vergi ve ticaret hukuku anlamında derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır.

Çalışmamızın III. Bölümünde değindiğimiz tasfiye ve sona erme hükümlerine göre, işletmeler bazı durumlarda sona ererler. İşletmelerin sona ermesi, işletmelerin tüm mal varlıklarının elde çıkması veya çıkarılması sonucunda faaliyetlerinin tamamen durması halinde söz konusu olur.

Sona ermenin nedenleri, her işletme için farklılık gösterebileceği gibi, bazı işletmeler için ekonominin genel karakterinden kaynaklanan sektörel ve ortak nitelikte de olabilmektedir. İşletmeler faaliyetlerinden vazgeçmeleri veya diğer bazı nedenlerle sona erebilecekleri gibi, aynı konuda farklı bir statü kazanmaları halinde de sona ererler ve yeni bir işletme doğar.

Kısacası şirketlerin ekonomik ve hukuki varlıklarını dağıtarak sona erdirilmesi olarak tanımlanan tasfiye işlemlerinde; Ticaret Hukuku genel olarak

şirket alacaklılarının ve ortaklarının haklarının korunmasına yönelik amaçların gerçekleştirilmesini hedeflemiş olmasına karşın, Vergi Hukuku söz konusu işlemlerin sonucunda oluşan kârın vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Dolayısıyla bahsi geçen bu müesseseler birçok kanunun birlikte yürütülmesi sayesinde istenilen ve arzulanan seviyeye gelecektir.

Bu bağlamda sermaye şirketlerinin iradi veya irade dışı olmak üzere bir kısım nedenlerden dolayı infisah ederek tasfiye haline girmeleri durumunda, şirketin amaçları ticari olmaktan çıkarak tasfiyeye yönelik olarak, mevcut emtia ve demirbaşların elden çıkarılarak paraya dönüştürülmesi, alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi ve varsa artık değerlerin ortaklara dağıtılması amaçlanır ve tüm bu işlemler tasfiye memurlarının sorumluluğu altında yerine getirilerek, tasfiye nihayetinde şirketin ticaret sicilinden silinmesi sağlanır.

Anonim şirketin tasfiyesi gerek paydaşlara gerekse ekonomik hayata etkileri göz önüne alınarak yapılması gereken bir işlemdir. Yapılan tasfiyeden kimsenin zarar görmemesini sağlamaya yönelik tedbirleri almak ve görevi en kısa sürede bitirmek tasfiye memuruna düşmektedir. Yüklenen sorumluluk ve yapılacak görevlerin karmaşıklığı tasfiye memurunun işini zorlaştırmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz üzere tasfiye memurları yüksek sorumluluk gerektiren bazı hallerde genel kurul onayı almak zorundadırlar. Bu durumda tasfiye memurlarının sorumluğu en azından ilgili konu ile ortadan kaldırılmaktadır.

Tasfiyeye giren kurumlar çeşitli nedenlerle ekonomik ömürlerine son vermek durumunda kaldıklarından vergilendirilmelerindeki prosedürün de diğer normal faaliyette bulunan işletmelere göre farklı olması gerekmektedir. Gerçi, getirilen kimi farklı düzenlemelerle tasfiye prosedürü, faaliyetini sürdüren kurumlara göre farklılık gösterse de, esas sıkıntı yaratan konu olan ekonomik zorluk içinde bulunma hali, vergi yüklerinin de diğer normal faaliyette bulunan kurumlara göre daha az olmasını hakkaniyet ölçülerine göre gerektirmelidir. Bu bakımdan tıpkı geçici vergi yükümlülüğünün tasfiyeye giren kurumlardan ayrık tutulması gibi, kurumlar vergisi oranı da tasfiyeye giren kurumlar açısından daha düşük belirlenmelidir.

TTK ile birlikte ticaret ortaklıklarının tasfiye işlemleri yeniden reforme edilmiştir. TTK'nın 529 ilâ 548. maddeleri tasfiye ile ilgili uygulama alanını belirlemektedir. Yeni düzenlemelerle beraber alacaklıların haklarının korunmasına ve diğer hak sahiplerinin hukuki konumlarını devam ettirmesine yönelik iyileştirmeler yapılmıştır.

5520 sayılı KVK'nın dördüncü bölümünde, 17 ila 20. maddeleri arasında tasfiye işlemleri düzenlenmiştir. KVK'da tasfiye sonucu ortaya çıkacak kâr tasfiye kârı olarak hesaplanarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Zira sermaye şirketlerinin, Türk Ticaret Kanunu'nda diğer şirketlere göre ayrı bir yeri vardır. Anonim şirketlerin tasfiye hükümleri TTK'nın 529 - 548. maddelerinde özel olarak düzenlenmiştir. Ancak kollektif, komandit, hisseli komandit ve limited şirketlerin tasfiye hükümlerini düzenleyen TTK'nın ilgili maddeleri genel hükümler olup, aynı zamanda anonim şirketlerin tasfiyelerinde de uygulanması zorunlu tutulmuştur. Fakat genel ve özel hükümlerde tasfiye işlemlerinin sırasının farklı olması uygulamada işlem sırası veya önceliği gibi bazı zorluklara neden olmaktadır. Bu yüzden genel hükümlerle, özel hükümler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasında ya da Sermaye Piyasası Kanunu'nda olduğu gibi tasfiye işlemlerinin aşamalarının bir tebliğde düzenlenmesinde büyük faydalar olacaktır.

Sonuç olarak anonim şirketlerin tasfiye işlemlerinin sorunsuz bir şekilde yürütülebilmesi için kanuni düzenleme yapılırken de ticaret hukuku ve vergi hukukuna dair düzenlemelerin de kendi aralarında uyumlaştırılması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

Altaş, Soner. "Anonim Şirketlerde Önemli Miktarda Şirket Aktifinin Toptan Satışı Sorunu". **Mali Çözüm Dergisi**. s.123 (2014): 95.

"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.)". **Resmi Gazete**, 8469, Temmuz 1953.

Ansay, Tuğrul. **Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor?**. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2005.

Arabacı, Özlem, Feriştah Sönmez. "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler İle Örnek Muhasebe Uygulaması". **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. s. 172 (2014): 44.

Arı, Zekeriya. **Anonim Şirketin Organizasyonu**. Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.

Ayhan, Rıza. **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1992.

Aytulun, Metin, M. Vefa TOROSLU. **Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri**. 1. bs. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.

Başar, Mehmet. **Finansal Krizler ve İşletme Başarısızlıkları, Finansal Yönetim II**. 1. bs. Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.

Bahar, Cevdet Okan. "Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı". **Yaklaşım Dergisi**. s.168 (2006): 168.

Bahtiyar, Mehmet. **Ortaklıklar Hukuku**. 8. bs. İstanbul: Beta, 2014.

Biçer, Ramazan. "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi". **Mali Pusula Dergisi**. s.47 (2008): 44.

Bilge, Mehmet Emin. "Anonim Şirketlerin Tasfiyesi ve Sona Ermesi". **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. c.16, s. 3-4 (2012): 44.

Bozak, Şakir. "Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri", Yüksek Lisans Tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

Bozgeyik, Hayri. "Anonim Şirketlerin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu". **M.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. c.15, s.1 (1999): 153.

Can, Mustafa Erdem. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. c. 15, s. 4 (2011): 3.

Çevik, Orhan Nuri. **Anonim Şirketler**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.

Devellioğlu, Ferit. Türkçe Ansiklopedik Lügat, Ankara: Aydın Yayınevi, 2019: 522.

Doğanay, İsmail. **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**. c. 2, 4. bs. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2004.

Eriş, Gönen. **Ticari İşletme ve Şirketler.** Ankara: Seçkin Yayınları, 2013.

Esen, Ahmet. **Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketleri**. 1. bs. Ankara: Maliye Postası, 2014.

"Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.)". **Resmi Gazete**, 10700, Ocak 1961.

Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**. Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2005.

Giray, R. Eda, Limited Şirketin Haklı Sebeple Feshi ve Yargıtay'ın Yaklaşımı. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s. 12 (2007): 203.

Günay, Fehmi. "Tasfiye Memurlarının, Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları". **Mali Pusula Dergisi**. s.45 (2008): 24.

Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul, 2007.

https://www.danistay.gov.tr veritabanı

https://www.kazanci.com veritabanı

"İcra ve İflas Kanunu (2004 S.K.)". **Resmi Gazete**, 2128, Haziran 1932.

İmregün, Oğuz. **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005.

İmregün, Oğuz. **Ticaret Unvanı ve Ticari Adlar, Ticaret Hukuku**. 1. bs. Ankara: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010.

Karahan, Sami. **Anonim Şirketlerde Tasfiye**, 1. bs. Konya: Mimoza Yayınları, 1998.

Karakılıç, Hasan. "Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü". **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergis**i. c. 4, s. 2 (2014): 107.

"Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.)". **Resmi Gazete**, 18563, Kasım 1984.

Kavak, Ahmet. **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.

Kervankıran, Emrullah. **Anonim Şirketlerin Tasfiyesi**. 1. bs. Ankara: Seçkin Yayın Evi, 2015.

Kızılot, Şükrü, Saygın Eyüpgiller. **Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999.

"Kooperatifler Kanunu (1163 S.K.)". **Resmi Gazete**, 13195, Mayıs 1969.

"Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.)". **Resmi Gazete**, 26205, Haziran 2006.

"Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 S.K.)". **Resmi Gazete**, 7229, Haziran 1949.

"Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (1Seri No'lu)" **Resmi Gazete**, 26482, 2007.

Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**. 3. bs. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1996.

Nazalı, Ersin. **Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, 2015.

Netek, Okan. "Yeni TTK ile Birlikte Ultra Vires İlkesi Kalkıyor Mu?", **Yaklaşım Dergisi**. s. 233 (2012): 95.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.

Pınar, Hamdi. **Şirketler Hukuku**. 1. bs. Konya: Mimoza Yayınları, 2012.

Poroy, Reha, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu. **Ortaklıklar Hukuku I**. 14. bs. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2019.

Pulaşlı, Hasan. **Şirketler Hukuku**. 3. bs. Adana: Karahan Kitapevi, 2005.

Pulaşlı, Hasan. **Şirketler Hukuku Şerhi**, c. 3. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Savaç, M. Arif. **Ticaret Şirketleri Uygulaması ve Muhasebesi**. İstanbul: Temel Yayınları, 1992.

"Sermaye Piyasası Kanunu (6362 S.K.)". **Resmi Gazete**, 28513, Aralık 2012.

Şener, Oruç Hami. **Ortaklıklar Hukuku**. 3. bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Sümer, Ayşe. "Anonim Şirketlerin Haklı Nedenlerle Feshi". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**. c.18. s.2 (2012): 839.

Tarakçı, Hızır. **Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Kanunu Açılarından Kurumlarda Sona Erme-Tasfiye-Birleşme-Devir-Nev'i Değiştirme-Tam Bölünme-Kısmi Bölünme-Hisse Değişimi**. İstanbul: Polaris Yayınları, 2003.

Tekin Cem, Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Tekin, Selçuk. "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında Yer Alan Tasfiye Hükümleri". **Vergi Sorunları Dergisi**. s.210 (2006): 56.

Tekinalp, Ünal, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**. Genişletilmiş 2. bs. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012.

Tekkoyun, Mehmet. "Limited Şirketlerde Pay Sahibinin Sınırlı Sorumluluğu ve İstisnaları". Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2002.

"Ticaret Sicil Yönetmeliği (2012/4093 S.Y.)". **Resmi Gazete,** 28541, Ocak 2013.

Türk Dil Kurumu, http://sozluk.gov.tr/ [20.06.2019].

"Türk Ticaret Kanunu (6102 S.K.)". **Resmi Gazete**, 27846, Şubat 2011.

Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

"Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)". **Resmi Gazete**, 10703, Ocak 1961.

Vural, İrfan. **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009.

Yavuz, Mustafa. "Anonim Şirketin Özel ve Kamu Borçlarından Dolayı Pay Sahiplerinin Sorumsuzluğu". **Vergi Raporu**. s.170 (2013): 132.

Yaralı, Levent. **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010.

Yıldırım, Ali Haydar, Olcay Kolotoğlu. **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu, Tasfiyesi, Birleşmesi, Devri, Nev'i Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

Yıldız, Şükrü. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 548. Maddesine Göre Tasfiyeden Dönme”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. s.30 (2016): 135.

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Ad Soyad : Furkan FIRAT

Doğum Tarihi : 26.06.1984

Doğum Yeri: Bingöl

Eğitim Durumu:

2013-2019 Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İnsan Kaynakları Yönetimi Yüksek Lisans Programı

2003-2008 Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü

İş Deneyimi:

Şubat 2009 -Eylül 2016 Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu - Vergi Müfettişi

Eylül 2016 - Özel Sektör

Makaleler

Tasfiyeye Giren Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışının Kurumlar Vergisi ve Kdv İstisnası Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi - Vergi Sorunları Dergisi - Nisan 2015

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın Öngördüğü Yenilikler - Vergi Sorunları Dergisi - Mart 2015

Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması - Vergi Sorunları Dergisi - Aralık 2014

Know-How Ödemelerinin Mahiyeti ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi - Vergi Sorunları Dergisi - Temmuz 2014

Bankaların Şüpheli Hale Gelen Alacaklara Karşılık Ayırma İşlemleri - Vergi Sorunları Dergisi - Şubat 2014

Türkiye’de Ufrs Çalışmalarının Gelişim Süreci ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Yaklaşımlar - Vergi Sorunları Dergisi - Ekim 2013

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi, Dünyadaki Yeri ve Gelişim Süreci - Vergi Sorunları Dergisi - Mayıs 2013

Kendiliğinden Uzayan Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu - Vergi Sorunları Dergisi - Aralık 2010