

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE  
İŞLEMLERİ VE VERGİLEME**

(Yüksek Lisans Tezi)

**NURSEL BOZKARTAL**

Eskişehir, 1993

Yüksek Lisans Tezi  
Eskişehir, 1993



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE  
İŞLEMLERİ VE VERGİLEME**

(Yüksek Lisans Tezi)

**NURSEL BOZKARTAL**

**Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

**Eskişehir, 1993**

*[Faint, illegible text or stamp in the bottom right corner]*

## Ö Z E T

İnsanlar, çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere, çeşitli birleşmeler oluşturmuşlardır. Şirketlerde de bu birleşmelerden biridir. Şirketlerdeki amaç, kazanç sağlamak ve bu kazancı paylaşmaktır. Bu amaçla kurulan şirketler, çeşitli konularda faaliyet gösterirler. Şirketler, bu yaşamları sırasında kanun yada esas sözleşmelerindeki nedenlerle infisah ederek veya fesihle sona ererler. İnfisah ederek veya fesihle sona eren şirketlerin yapmaları gereken işlemler *tasfiye* adı altında toplanmıştır.

İşte tezimizde, şirketlerin bir türü olan sermaye şirketlerinin (anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerin) tasfiye nedenleri, tasfiye işlemleri, tasfiye halinde vergilendirilmeleri ve uygulama olarak Eskişehir'deki bir anonim şirketin tasfiyesi incelenmiştir.

## **S U M M A R Y**

People come together to actualize a lot of ends. They may form corporations. These corporations aim at making profits and sharing them. Corporations engage in many activities. Yet they do not live eternally. The reasons and conditions for their abolishment are stated by law or their essential contracts. For the procedures which corporations, going to abolishment should follow, the term liquidation is used.

In our thesis the reasons, procedures and taxations of capital corporations are studied and liquidations of joint-stock corporations in Eskişehir is examined.

## İÇİNDEKİLER

T A B L O L A R .....	XI-XII
K I S A L T M A L A R .....	XIII-XIV
G İ R İ Ş .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE İŞLEMLERİ

I- TASFİYE TANIMI VE MAHİYETİ .....	11
II- TASFİYE NEDENLERİ .....	16
1.İnfisah Nedenleri İle Tasfiye .....	16
A) Esas Sözleşmede Öngörülen Sürenin Dolması (T.T.K. Md.434/1, 549/1, 506/5) .....	16
B) Şirket Amacının Gerçekleşmesi Veya Gerçekleşmesinin İmkansız Hale Gelmesi (T.T.K. Md.434/2).....	17
C) Şirket Sermayesinin 324. Madde Gereğince Üçte İkisinin Kaybedilmesi(T.T.K. Md.434/3, 549/5, 546) .....	17
D) Pay Sahiplerinin Beş Kişiden Aşağıya Düşmesi (T.T.K. Md.434/4).....	18
E) Esas Sözleşmede Bir İnfisah Sebebi Öngörülmüşse Bu Sebebin Gerçekleşmesi(T.T.K. Md. 434/6, 549/1).....	18
F) Birleşme (T.T.K. Md.434/7).....	19
G) Şirketin İflasına Karar Verilmiş Olması (T.T.K. Md. 434/8, 549/3, 5).....	20

<b>2.Fesih Nedenleri İle Tasfiye</b> .....	20
A) Anonim Ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler Gerçek Pay Sahiplerinin Ve Limited Şirketlerde Ortak Sayısının Olması Gerekenden Aşağıya Düşmesi(T.T.K. Md.435, 549/5, 504/2) .....	20
B) Organların Eksikliği (T.T.K. Md.435, 549/5, 504/2) .....	21
C) Esas Sermayenin Üçte İkisinin Kaybedilmesi Halinde Şirket Alacaklılarının Talepte Bulunması (T.T.K. Md.434/5, 436) .....	21
D) Türk Ticaret Kanunu Madde 274 Gereğince Tesih (T.T.K. Md.434/Son Fıkra) .....	22
E) Esas Sözleşmede Öngörülen Fesih Sebebinin Gerçekleşmesi (T.T.K. Md.434/6) .....	22
F) Genel Kurul Tarafından Feshe Karar Verilmesi (T.T.K. Md.434/9, 388/2, 4,549/2) .....	23
G) Haklı Nedenler (T.T.K. Md.549/4, 551) .....	23
<b>III- TASFİYE İŞLEMİNİ YAPACAKLAR (TASFİYE MEMURLARI)</b> .....	24
<b>1.Tayini</b> .....	24
<b>2.İşe Başlama Ve Çalışma Usulü</b> .....	25
A) İşe El Koyma .....	25
B) Çalışma Usulü .....	26
<b>3.Yetki, Sorumluluk Ve Hakları</b> .....	26
<b>4.Görev Süresi</b> .....	30
<b>5.Görevin Sona Ermesi</b> .....	30
A) Tasfiye Memurlarının Azli .....	30
a) Genel kurul tarafından azil .....	31
b) Mahkeme tarafından azil .....	31
B) Görevin Diğer Sebeblerle Sona Ermesi .....	31
<b>IV- TASFİYE İŞLEMLERİ</b> .....	32
<b>1.Tescil Ve İlân</b> .....	32
<b>2.İlk Envanter Ve Bilanço</b> .....	33
<b>3.Şirket Alacaklılarını Beyana Davet</b> .....	34
<b>4.Şirket Alacaklılarını Himaye (Koruma)</b> .....	34
<b>5.Defterleri Tutma</b> .....	35
<b>6.Şirket Borçlarının Şirketin Malvarlığından Fazla Olması         Halinde İflas Talebi</b> .....	35
<b>7.Cari İşlemleri Tamamlamak</b> .....	36
<b>8.Pay Bedellerini Ve Alacakları Tahsil Etmek</b> .....	36
<b>9.Aktifleri Paraya Çevirmek</b> .....	36
<b>10.Borçları Ödemek</b> .....	37
<b>11.Tasfiye Hasılatını Bankaya Yatırmak</b> .....	38

## VIII

12.Ara, Son Ve Kesin Bilançoların Yapılması .....	38
13.Tasfiye Paylarının Dağıtılması .....	39
14.Tasfiyenin Tamamlandığının Vergi Dairesine Bildirilmesi.	40
V- TASFİYENİN SONA ERMESİ VE SONUÇLARI .....	41
1.Tasfiyenin Sona Ermesi .....	41
2.Tasfiyenin Sonuçları .....	41
A) Defterlerin Saklanması .....	41
B) Şirket Ünvanının Sicilden Çıkarılması (Terkini) .....	42

## İKİNCİ BÖLÜM

### TASFİYE KARI VE VERGİLEME

I- TASFİYE DÖNEMİ .....	43
II- TASFİYE KARI .....	45
1.Servet Değerinin Mahiyeti .....	47
2.Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri .....	47
A) Tasfiye Dönemi Başındaki Özsermayeye Dahil Edilmeyecek Kalemler .....	48
a) Temettü ve kazanç vergilerinden istisna edilerek ayrılmış olan ihtiyat akçeleri ve banka zarar karşılıkları ile 1.1.1950-1.11981 ve 1.1.1981-31.12.1985 tarihleri arasında ayrılmış ihtiyat akçeleri ve banka provizyonları (K.V.K. Md.33/1) .....	48
b) Amortisman ve karşılıklar ile teknik ihtiyatlar (K.V.K. Md.33/2) .....	49
c) Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı (K.V.K. Md.33/3).....	49
3.Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri .....	50
4.Tasfiye karının Hesaplanması .....	51
A) Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değerine Yapılacak İlaveler (K.V.K. Md.32/2) .....	51
a) Ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler .....	51
b) Vergiden müstesna bulunan kazanç ve iratlar .....	52
B) Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değerine Yapılacak İlaveler (K.V.K. Md.32/1) .....	53
a) Ortaklar veya kurum sahiplerine yapılan ödemeler .....	53

C) Sermaye Paylarını Mahsuben Ortakları Aynen Dağıtılan, Satılan, Devredilen Veya Kurum Sahibine İade Olunan Değerler (K.V.K. Md.33/Son Fıkra) .....	54
D) Tasfiye Kârının Hesabında Giderler (K.V.K. Md.32/Son Fıkra).....	54
a) İndirilecek giderler .....	55
aa) <i>Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri:</i> .....	55
bb) <i>Kuruluş giderleri:</i> .....	55
cc) <i>Genel kurul toplantı giderleri, fesih ve tasfiye, birleşme giderleri:</i> .....	56
dd) <i>Sigorta teknik ihtiyatları:</i> .....	57
ee) <i>Komandite ortak payları:</i> .....	59
ff) <i>Bağış ve yardımlar:</i> .....	60
gg) <i>Geçmiş yıl zararları:</i> .....	63
hh) <i>Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları:</i> .....	65
u) <i>Memur ve müstahdemlere verilen temettü İkramiyeleri:</i> .....	65
b) Kanunen kabul edilmeyen giderler .....	66
aa) <i>Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:</i> .....	66
bb) <i>Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:</i> .....	67
cc) <i>Örtülü kazanç:</i> .....	68
dd) <i>İhtiyat akçeleri:</i> .....	69
ee) <i>Dar mükelleflerde ayrıca indirilemecek giderler:</i> .....	69
ff) <i>Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları:</i> .....	70
gg) <i>Vergiden muaf menkul kıymetleri vergiden istisna edilen temettü faiz ve ikramiyelerin isabet edengiderler:</i> .....	71
hh) <i>Yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmet kazançına ait giderler:</i> .....	71
u) <i>Menkul kıymetin nominal değeri altında satış zararı ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler:</i> .....	72
ii) <i>Gecikme faizleri:</i> .....	73
kk) <i>Alkollü içki ve tütün ilan ve reklam giderlerinin %50'si:</i> .....	74
ll) <i>Hırsızlık ve dolandırıcılıktan meydana gelen zararlar:</i> .....	74
III- TASFİYE KARI ÜZERİNDEN KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE TASFİYE KESİN SONUCUNUN	



BELİRLENMESİ .....	74
IV- TASFİYE ÖNCESİ BEYANNAMESİ .....	77
V- TASFİYE BEYANNAMESİ .....	77
VI- KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ .....	79
VII- TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ .....	80
VIII- TASFİYE HALİNDE ZAMANAŞIMI .....	82
1. Tarh Zamanaşımı .....	82
2. Tahsil zamanaşımı .....	83

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ESKİŞEHİR'DEKİ BİR ANANİM ŞİRKETİNİN TASFİYESİ

I- ESKİŞEHİR HAKKINDA GENEL BİLGİ .....	86
II- X ANONİM ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİ .....	89
III- X ANONİM ŞİRKETİNİN TASFİYESİ .....	93
1. Tasfiye Öncesi işlemler .....	93
2. Yıllar itibarıyla tasfiye işlemleri Ve Vergilenmesi .....	96
A) 1989 Yılı İtibarıyla Tasfiye İşlemleri Ve Vergilenmesi .....	96
B) 1990 Yılı İtibarıyla Tasfiye İşlemleri Ve Vergilenmesi .....	103
a) Tasfiye İşlemleri .....	103
b) İşlemlerin Vergi İdaresi Bakımından İncelenmesi .....	112
SONUÇ .....	116
FAYDALANINLAN KAYNAKLAR .....	i-v
EKLER .....	vi-x

## T A B L O L A R

<u>No</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa</u>
1	Uygunluk Belgisinin Onay Makamının Belirlenmesinde Bağış Miktarının Alt Ve Üst Sınırı	61
2	Üç Şirketin Tasfiye Dönemleri İtibarıyla Kar Ve Zararları	75
3	1981-1991 Yıllarında Eskişehir'de Yeni Kurulan, Statüsü Değişen, Sermayesi Artan, Azalan Ve Kapanan Anonim, Komandit, Limited Şirketelerin Sayısı ve sermayeleri	88
4	X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketinin Kuruluşu Sırasında Ortakların Hisse sayısı Ve Hisse Tutar	89
5	X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi'nin Tasfiyeye Giriş İtibarıyla Ortakların Hisse Sayısı Ve Hisse tutarı	92
6	X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi 1.1.1989 tarihli Bilançosu	94

7	X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi 30.1.1989Tasfiyeye Giriş Bilançosu	98
8	Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin 31.12.1989 Tarihli Bilançosu	101
9	Tasfiye Halinde X Otomotiv Ve Ticaret Anonim Şirketi 30.1.1989-31.12.1989 Tarihli Kar-Zarar Cetveli	101
10	Tasfiye halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 24.12.1990 Tarihli Tasfiye Sonu Bilançosu	107
11	Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret - Anonim Şirketi 1.1.1990-24.12.1990 Tarihli Kar-Zarar cetveli	107
12	Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi Ortakalarının Tasfiye payları	107
13	Tasfiye Bakiyesi Dağıtılmadan Önceki 24.12.1990 Tarihli Tasfiye Sonu Bilançosu	110

---

## KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser.
a.g.m.	: Adı geçen makale.
Amort	: Amortisman.
A.Ş.	: Anonim şirket.
B.	: Baskı.
B.K.	: Borçlar Kanunu.
Bank. K.	: Bankalar Kanunu.
bkz.	: Bakınız.
C.	: Cilt.
Ç.M.T.E.G.Y.F.	: Çıraklık Mesleki Ve Teknik Eğitimi Geliştirme Ve Yaygınlaştırma Fonu.
D.İ.E.	: Devlet İstatistik Enstitüsü
E.Ü.	: Ege Üniversitesi.
HS.	: Hesap.
İ.İ.B.F.	: İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi.
İ.İ.K.	: İcra Ve İflas Kanunu.

XIV

İ.T.İ.A.	: İktisadi Vi Ticari İlimler Akademisi.
K.V.	: Kurumlar Vergisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu.
s.	: Sayfa.
S.	: Sayı.
S.S.D.F.	: Savunma Sanayi Destekleme Fonu.
S.Y.D.T.F.	: Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışmayı Teşvik Fonu.
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti.
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu.
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu.

---

## GİRİŞ

Toplum hayatı içinde insanlar çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere psikolojik, sosyolojik ve ekonomik nedenlerle çeşitli birleşmeler oluşturmuşlardır. Bu birleşmelerden biri de şirketlerdir. Şirketlerdeki amaç ekonomiktir, yani kazanç sağlamak ve paylaşmaktır. Şirket, birden çok kimsenin emeklerini yada mallarını ortak bir amaç için birleştirmeleridir (1).

Türk Ticaret Kanunu şirketi tanımlamamıştır. Buna karşılık, Borçlar Kanunu madde 520/1'de madde başlığı olarak adi şirketin «tarifi»'ni yapmakta ise de, aslında bu madde de şirketin genel bir tanımı yapmaktadır (2). Bu maddeye göre, şirket bir sözleşmedir ki, bu sözleşme ile iki veya daha fazla kişi müşterek bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmeyi taahhüt ederler. Borçlar Kanunu'nun tanımına göre şirket bir sözleşmedir. Bu sözleşme çok taraflı olup, en az iki taraf olmak zorundadır. Bazı şirket türleri için bu en az sayı daha yüksek olabilir. Bu sözleşmede amaç ve menfaatler diğer sözleşmelerin aksine birbirine karşıt değil, müşterektir. Bu müşterek amaç ve menfaatler, iktisadi veya ticari amacı gerçekleştirmek kâr elde etmek ve aralarında paylaşmaktır (B.K. Md.522, 523) (3). Hukukumuzda şirketler adi şirket, ticaret

- (1) Osman KİPER, Uygulamada Ticaret Şirketleri, Eğitim Yayınları Bilimsel Kitaplar Yayınevi İstanbul, 1981, s. 33.
- (2) Reha POROY- Ünal TEKİNALP- Ersin ÇAMOĞLU, Ortaklıklar ve kooperatif Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2889 Hukuk Fakültesi No: 641, B. 2, İstanbul, 1982, s. 17-18.
- (3) Nevin SOYGÜR, Şirketler Hukuku, Bilim Teknik Yayınevi, B.1, İstanbul, 1989, s.2-3. Oğuz İMREGÜN, Ticaret Hukuku, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No:21 Eskişehir, 1985, s. 84.

şirketleri ve özel kanunlarla kurulan şirketler olarak ayrılır. Adi şirketler Borçlar Kanunda, ticaret şirketleri Türk Ticaret Kanununda, özel düzenlemeli şirketler ise kendi özel kanunlarında düzenlenmiştir.

Adi şirket, Borçlar Kanunu'nun 520-544. maddelerinde düzenlenmiştir. Bir şirket, Türk Ticaret Kanun'unda düzenlenen şirketlerin temel niteliklerine sahip değilse, özel kanunlarla kurulan şirketlerin dışında kalıyorsa, adi şirket sayılmaktadır (B.K. Md.520/2). Yani, Türk Ticaret Kanunu'ndaki şirketlerin özelliğini taşıyor ve bu şirketlerden birine dahil edilemiyorsa, bu şirket adi şirkettir. Yine, bir ticaret şirketi olarak kurulmuş, fakat kanunda bu şirket için öngörülen şekil şartları eksik veya geçersiz ise bu şirket, ticaret şirketi değildir, adi şirket sayılmaktadır (4). Adi şirketin kuruluşu, Borçlar Kanunu'nda herhangi bir şekle bağlı tutulmadığından, adi şirket sözleşmesi yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Adi şirketin yönetimi prensipte bütün ortaklara aittir. Sözleşme veya ortakların kararı ile yönetim, ortaklardan bir veya birkaçına yahutta ortak olmayan üçüncü bir kişiye verilebilir. Birden fazla ortak yönetici seçilmişse, bunların herbiri diğerinin katılımı olmadan normal işlemleri yapabilirler. Şirkete genel vekil tayininde ve fevkalade işlerde bütün ortakların oybirliği şarttır. Ancak gecikmesi halinde şirket için tehlike bulunan fevkalade işlemler için yönetici ortakların herbiri yalnız başına işlemlerde bulunabilirler. Adi şirketlerde, kararlar oybirliği ile alınır. Sözleşmede oyçokluğu ile karar verilebileceği belirtilmiş ise oyçoğunluğu ortak sayısına göre tesbit edilir (B.K. Md. 524). Şirket kazancı, ortaklar arasında taksim edilir. Taksim, sözleşmede hüküm varsa hükme göre, yoksa sermaye payları değerine ve mahiyetine bakmadan eşit olarak yapılır. Ortakların zarara iştirakini kaldıran sözleşme hükümleri sadece emeğini sermaye olarak getiren ortak için geçerlidir. Ortaklardan birinin şirket işleri için yaptığı masraflar ve yüklendiği borçlardan dolayı diğer ortaklar ona karşı ayrı ayrı sorumludurlar (5)

Adi şirket tüzel kişiliğe sahip değildir. Bu nedenle üçüncü kişilere karşı şirket olarak kendi başına hak sahibi olamaz, borç altına giremez. Adi şirketlerin tasfiyesi Borçlar Kanunu'nun 535-541. maddelerinde düzenlenmiştir. Adı geçen kanun'un 535-536. maddelerinde belirtilen nedenlerle sona eren adi şirketin tasfiyesini bütün ortaklar birlikte

(4) İrfan BAŞTUĞ, Şirketler Hukukunun Temel İlkeleri, E.Ü. İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:64/44, İzmir, 1974, s.29-30.

(5) SOYGÜR, a.g.e., s. 6-7-8.

yaparlar (B.K. Md.540). Şirket esas sözleşmesinde yetki verilen bir ortak varsa, tasfiye halinde de şirket adına işlem yapar ve bu işlemlerinden dolayı ortaklara hesap vermeye mecburdur (B.K. Md.540/2).

Ortaklar aralarındaki anlaşmazlık nedeniyle tasfiye işlemlerini yürütemeyeceklerse, adi şirketin tasfiyesi, talep üzerine mahkeme tarafından yapılır <sup>(6)</sup>.

Ortaklar veya ortakların tayin edecekleri kişiler tarafından tasfiye bilançosu yapılarak şirketin aktif ve pasifleri belirlenir. Şirketin varlıklarıyla, borçları kapatılır. kapatılamazsa, ortaklara başvurulur.

Tasfiye sonucu kar söz konusu ise, önce ortakların sermayeleri iade edilip, kalan, bir sözleşmedeki esaslara göre ortaklara dağıtılır. Tasfiye sonucu, ortakların sermayelerini karşılayamıyorsa zarar vardır. Bu zarar da ortaklar arasında yine esas sözleşme esaslarına göre dağıtılır. Sözleşmede hüküm yoksa, sermaye oranında dağıtım yapılır. Ticaret sicilinden kaydı silinir. Defterleri 10 yıl saklamak üzere, ortaklardan birine verilir. Tasfiyeden sonra bir alacak ve borcun çıkması halinde, bunlar ortaklar arasında kar ve zarara iştirak oranlarına göre dağıtılır.

Ticaret şirketleri, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup kolektif, komandit, sermayesi paylara bölünmüş komandit, anonim ve limited şirketlerde hepsinin kuruluşu kanunda belirli bir düzenlemeye tabidir. Sözleşmeleri, adi şirketin aksine yazılı olmak zorundadır. Ticari şirketlerinin, ortakların kişiliklerinden ayrı ve başlı başına bir hukuki varlıkları yani tüzel kişilikleri vardır. Tüzel kişilik, ticaret siciline kayıtlı kazanılır. Tüzel kişilik sonucu, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulan değerler, ortakların tasarrufu dışında, şirketin malvarlığıdır. Bu şirketlerin kendine ait ünvanları vardır. Bu ünvanları ticaret sicilinde tescil ve ilan edilir. Ticaret Şirketleri tüzel kişilikleri sonucu kendileri ile ilgili işlemleri sahip oldukları organları ile yaparlar. Şirkete ait işlemleri, bu ünvan altında yetkili organları onaylar. Aksi halde, yapılan işlem bu şirketi bağlamaz. Bu ünvan ile dava açar ve dava edilebilir. Tüzel kişi olan ticaret şirketlerinin ikametgahları, şirket merkezinin, şirket işlemlerinin toplandığı yerdir. Davalı ve davacı olabildiklerinden,

(6) Cemil ALVER, Adi Şirket Ve Ticaret Kanunu Ve Genel Esasları Açıklamalı-İçtihatlı, Gaye Matbaacılık sanayi ve Ticaret A.Ş. Ankara, 1991, s.20.



yetkili mahkemenin belirlenmesi açısından ikametgahları önemlidir. Ticaret şirketleri belli bir uyrukluğa da sahiptir (7).

Ticaret şirketleri şahıs ve sermaye şirketi olarak ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu böyle bir ayırmda bulunmamasına karşın öğretide ve Kurumlar Vergisi Kanunu (2. maddesi) anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketi sermaye şirketi olarak ayırmıştır. Bunun dışında kalanlar, yani kollektif ve komandit şirketler şahıs şirkettir (8). Şahıs Şirketlerinde kişilerin durumu ve nitelikleri şirket açısından önemli olup, sadece ticari işletmeyi işletmek maksadıyla kurulurlar. Sermaye şirketlerinde, kişiler geri planda olup önemli olan sermayedir ve sermaye paylara bölünmüştür. Her türlü iktisadi amaç ve konular için kurulabilirler. Şahıs şirketleri Gelir Vergisi Kanun'una göre, sermaye şirketleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilir.

Bir şahıs şirketi olan kollektif şirketler, Türk Ticaret Kanunu 153-242. maddelerinde düzenlenmiş olup, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler tarafından kurulan ve ortaklardan hiç birinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirketlerdir (9). Tanımdan da anlaşılacağı üzere sadece gerçek kişiler arasında kurulabilen, bu şirketin en önemli özelliği ortaklarının sorumluluğunun sınırsız olması, yani şirket borç ve taahhütlerine karşı şirket varlığının yanında ortakların bütün malvarlıklarıyla da sorumlu olmalarıdır. Bu sorumluluk müteselsildir. Kollektif şirketlerde kural olarak, bu ortakların herbiri ayrı ayrı şirketi yönetme hak ve görevine sahiptir. Ancak, esas sözleşme ile veya oyoğunluğu kararı ile ortaklar tarafından yönetim görevi, ortaklardan birine veya birkaçına yahutta ortak olmayan bir başka kişiye verilebilir. Ayrıca bir temsilci belirlenmemişse, yönetim yetkisine sahip olanlar temsil yetkisine de sahiptirler. Bütün ortakların, denetleme hakkı vardır (10). Kollektif şirket ortaklarının gelirleri, ticari kazanç olarak vergilenir (G.V.K. Md.37). Kollektif şirketlerin tasfiyesi, Türk Ticaret Kanunu'nun 185-242. maddelerinde düzenlenmiş olup aynı kanun 185-200. maddelerindeki nedenlerden dolayı sona ermeleri

(7) BAŞTUĞ, a.g.e., s. 56-57-58.

(8) KİPER, a.g.e., s. 35.

(9) Şerafettin ŞİRİN, Ticaret Hukukunda Şirketler Ve Özel Statülü Kurumlar, Alfa Basım Yayım Dağıtım Yayın No:32 Hukuk Dizisi:9, B.1, İstanbul, 1992, s. 8.

(10) SOYGÜR, a.g.e., s. 26,28,35-36.

halinde tasfiyeye girerler. Durum, ortaklar tarafından ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. Ünvanına «*tasfiye halinde*» ibaresi eklenir. Sona ermeyle birlikte yönetim ve temsil yetkileri tasfiye memurlarına geçer (T.T.K. Md.219). Tasfiye memuru, esas sözleşmeyle veya ortakların kararıyla bunlardan biriyle belirlenmemişse, bütün ortaklar tasfiye memuru sayılırlar. Tasfiye memurları birlikte hareket etmek zorundadırlar. Ortakların oy birliği ile verdikleri kararlara uyarlar. Tasfiye memurları, tasfiye sırasındaki kusurlu davranışlarından sorumludurlar (T.T.K. Md.224). Ortak olmayan tasfiye memurlarının ücret hakkı vardır (T.T.K. Md.223). Tasfiye işlemlerini tamamlayan tasfiye memurları tasfiyenin sona erdiğini ticaret siciline tescil ve ilan ettirirler ve kollektif şirketin tüzel kişiliği sona erer.

Diğer bir şahıs şirketi olan komandit şirketler ise, Türk Ticaret Kanunu'nun 243-268. maddelerinde düzenlenmiştir. Komandit şirket; "Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek maksadıyla kurulan; ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırsız, diğer ortak veya ortaklarının sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan" şirkettir (11). Bu tip şahıs şirketi ortakları tanımda anlaşıldığı gibi iki türden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi komandite ortak, yani sorumluluğu sınırsız olan ortaklardır. Bu ortaklar, kollektif şirket ortakları gibidir. Bunların da kazançları, ticari kazanç olarak vergilenir (K.V.K. Md.37). Bunlar gerçek kişi olmalıdır. Diğer tür ortak ise komanditer ortaktır. Bu ortakların, sorumlulukları koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı olan ortaklardır. Kazançları menkul sermaye iradı olarak vergilenir (K.V.K. Md.75/2). Bu tür ortaklar, tüzel kişiler de olabilir. Komandit şirketi ,kollektif şirketten ayıran unsur, komanditer ortakların varlığıdır. Komanditer ortak, bir sermaye şirketi orta ğı gibidir. Bu durum, komandit şirketi sermaye şirketine yaklaştırmaktadır (12). Komandit şirketlerin tasfiyesi de, Türk Ticaret Kanunu'nun 267. maddesinin yaptığı yollama nedeniyle kollektif şirket tasfiye hükümleri uygulanır. Fakat, esas sözleşmede aksine bir hüküm yoksa komanditer ortağın ölümü, vesayet altına alınması şirketin infisahına neden olmaz. Tasfiye memurlarının tayini, hak ve görevleri yönünde komandite ve komanditer ortak arasında pek fark yoktur.

Komandit şirketlerde, yönetim ve temsil komandite ortaklara aittir. Komandite

(11) ŞİRİN, a.g.e., s.15.

(12) POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, a.g.e., s. 188..

ortak, kollektif şirket ortağının sahip olduğu denetim hakkına sahiptir. Komanditer ortak denetim yetkisini her iş yılı sonunda şirket envanter, bilanço hesapları, bunların dayanağı olan evrakları bizzat veya bir uzmana incelettirerek kullanabilir (13).

Türk Ticaret Kanunu 269-474. maddelerinde düzenlenen en önemli sermaye şirketi olan anonim şirket; iktisadi ve ticari bir gayeyi gerçekleştirmek amacıyla bir ticaret ünvanı altında, en az beş kurucu ortakla kurulan, sermayesi belirli ve itibari değeri eşit paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla ve ortakların sorumluluğu taahhüt etmiş oldukları sermaye payı ile sınırlı bulunan şirkettir (T.T.K. Md. 269, 271, 277). Tanımdan da görüldüğü gibi, anonim şirketin kurulabilmesi için iki ortak yeterli olmayıp, en az beş ortağın varlığı gereklidir (T.T.K. Md. 277). Esas sermaye miktarı 500.000.- TL' dan aşağı olamaz (T.T.K. Md.272). Kanunda yer alan bu rakamlar günümüzde ekonomideki enflasyon nedeniyle önemini kaybetmiştir. Türk Ticaret Kanunu'na göre, anonim şirket iki şekilde ani ve tedrici kuruluş olarak kurulabilir. Anonim şirkette, sermaye paylara bölünmüştür. Pay senetlerinin itibari değeri birbirine eşit ve en az 500.TL. olmalıdır. Pay senetleri itibari değerinden aşağı bir bedelle çıkartılamayıp, esas sözleşmede bulunması veya genel kurulca karar verilmesi halinde itibari değerinden yüksek bedelle pay senedi çıkarılabilmektedir (T.T.K. Md.286). Hamiline veya nama yazılı, nakit ve ayın karşılığı, imtiyazlı ve imtiyazsız olabilir. Gerçek ve tüzel kişiler pay sahibi olabilir. Her pay, sahibine bir oy hakkı verir (14). Payın devri kolaydır. Şirket, şirket borçlarından birinci derecede kendi malvarlığıyla, ortaklar ise ikinci derecede taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı olarak sorumludur.

Şirkettin yönetim, temsil ve denetimi, yine şirketin sahip olduğu genel kurul, yönetim kurulu, denetim kurulundan oluşan ve bulunmaları zorunlu olan bu organları tarafından yerine getirilir. Genel kurul, şirketin temel ve önemli konularında karar organıdır. Pay sahiplerinden oluşan bu kurula, her pay sahibine bir oy hakkı verdiğinden, bütün pay sahipleri genel kurul toplantıları katılabilir. Genel kurul, normal olarak her hesap devresinden sonraki üç ay içinde ve en az bir defa, olağanüstü olarak da gerektiği her zaman toplanabilir (T.T.K. Md.364/1, 2). Toplantıya daveti yönetim kurulu yapar.

(13) SOYGÜR, a.g.e., s. 50.

(14) SOYGÜR, a.g.e., s. 60,62, 88.

Yönetim kurulu, yönetim ve temsil organıdır. En az üç üyeden oluşan, üyelerinin görev süresi en çok üç yıl olan, bu organ kurul halinde çalışmaktadır. Denetim kurulu, şirketin iç denetimini yapan organdır. En az bir ve en çok beş üyeden oluşur. İlk denetçiler bir yıl için diğerleri en çok üç yıl için seçilirler. Anonim şirketler, diğer şirketlerden farklı olarak, sermaye ihtiyacını karşılamak üzere bir dış mali kaynak olan tahvil çıkarma yetkisine sahiptirler (15).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nun 475-484. maddelerinde düzenlenmiştir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket; sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir, şeklinde Türk Ticaret Kanunu 475. maddesinde tanımlanmıştır. Anonim şirket gibi en az beş ortakla kurulabilirler (T.T.K. Md. 479). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olabilmek için sermayenin tanımının paylara bölünmüş olması gerekir. Yoksa, sadece komanditerlerin iştirak nisbetlerini göstermek için kısımlara ayrılmış olup, sermaye tamamıyla paylara bölünmemişse, bu şirket sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket hükümlerine değil, adi komandit şirket hükümlerine tabi olur (T.T.K. Md.475). Yine, komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak vardır. Adi komandit şirketten başlıca farkı, sermayenin paylara bölünmüş olmasıdır. Komanditer ortak, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette payını rahatlıkla başkasına devredebildiği halde, adi komandit şirkette komandite ve diğer ortakların onayını almadan başkasına devredememektedir. Anonim şirketten komandite ortaklarının olması yönünden farklılık gösterir (16). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermaye şirketi olması nedeniyle sadece adi komandit şirket gibi ticari bir işletmeyi işletmek amacıyla değil, iktisadi her türlü amaç ve konu için kurulabilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere; komanditerlerin birbirleriyle, komanditerler genel kuruluyla ve üçüncü kişilerle olan hukuki ilişkileri ve şirketi temsil görev ve yetkileri ve şirketten çekilmelerine ilişkin konularda adi komandit şirketlere ait hükümler uygulanır. Diğer konularda yapılan yollamalar sonucu, anonim şirketlere ait hükümler uygulanır (T.T.K. Md.476). Bu durumda, yönetim adi komandit şirkette olduğu gibi komandite ortaklara ait olmakla birlikte, anonim şirket yönetim kurulu

(15) SOYGÜR, a.g.e., s.75-76, 84-85, 87, 88, 105.

(16) Oğuz İMREGÜN, Kollektif Komandit Ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar, Yasa Yayınları: 58, İstanbul, 1989, s. 180

görev ve sorumlulukları ile ilgili hükümlere tabidirler (T.T.K. Md.481). Komanditer ortak, denetçi olarak seçilebildiği halde, komandite ortaklar denetçi olarak seçilemezler (T.T.K. Md.484). Denetçiler içinde anonim şirkete ait hükümler uygulanır (17).

Türk Ticaret Kanunu 503-556. maddelerinde düzenlenmiş olan limited şirket, bir ünvan altında sigortacılık (T.T.K. Md.503/3) ve bankacılık (Bank. K. Md.3) dışındaki iktisadi amaç ve konular için kurulan sermayesi belirli, ortakların sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı, en az iki, en çok elli ortak (T.T.K. Md.504) tarafından kurulan bir ticaret ortalığıdır, şeklinde tanımlanabilir (18). Ortak sayısında üst sınır elli ortak olarak sınırlandırılmıştır. Limited şirkette de, anonim şirketlerdeki gibi asgari bir sermaye sınırı belirtilmiştir. Bu asgari sermaye miktarı 10.000.TL.'dir (T.T.K. Md.507). Ortakların koydukları sermaye birbirinden farklı olabilmesine rağmen, bunun en az beşyüz ve beşyüz liranın katları şeklinde olması gereklidir (T.T.K. Md.507/2). Her beşyüz lira ortağa bir oy hakkı verir. Buna göre, ortağın kaç oy hakkı olduğu hesaplanır. Ancak, Bir ortak bütün oy sayısının üçte birinden (1/3) fazlasına sahip olamaz (T.T.K. Md.537). Ortakların koydukları sermaye için hisse senedi çıkartılamamaktadır (T.T.K. Md.503/2). Ortakların paylarının devri, anonim şirketlerdeki kadar kolay değildir. Limited şirketlerde, yine ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye<sup>le</sup> sınırlıdır. Ancak, bir istisna olarak, şirketin kamu borçlarından dolayı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 35. maddesine göre ortaklar, sermaye paylarının bir misline kadar sorumlu olabileceklerdir (19). Limited şirketin organları, ortaklar genel kurulu, müdürler ve denetçilerdir. Genel kurul,yine ortaklardan oluşan kuruldur. Ortak sayısı yirmiden fazla ise, anonim şirket genel kurul toplantılarına ilişkin hükümler uygulanır. Genel kurulu, toplantıya müdürler çağırır. Ortak sayısının yirmi veya yirmiden az olduğu durumlarda genel kurul, kararlarını yazılı oylarla da alabilir (T.T.K. Md.536). Limited şirkette, yönetim ve temsil görevi müdürlere verilmiştir. Aksi kararlaştırılmamışsa, kurucu ortaklar hep birlikte müdür sıfatına sahiptirler (T.T.K. Md.540). Ancak, esas sözleşme veya genel kurul kararı ile ortaklardan biri veya birkaçı veya ortak olmayan bir kimse müdür olabilir (T.T.K. Md.540,541). Müdürlerin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırı

(17) SOYGÜR, a.g.e., s. 128,130.

(18) Oğuz İMREGÜN, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Evrim Yayın No:3 Hukuk Dizisi: 1, B.8, İstanbul, 1987, s. 557.

(19) İMREGÜN, Kara ...,s. 56.

hakkında anonim şirket yönetim kurulunun yetkileri ile ilgili hükümler uygulanır (T.T.K. Md.542). Denetçiler bakımından da ortak sayısının yirmiden fazla ve az olması önemlidir. Ortak sayısı yirmiden fazla ise, bir veya birden fazla denetçi bulunup, anonim şirket denetçilerine ait hükümler uygulanır. Ortak sayısı yirmi veya yirmiden az ise, bu durumda, yönetim yetki ve görevine sahip olmayan her ortağın kişisel denetim hakkı vardır (T.T.K. Md.548).

Belli bir ekonomik amacı gerçekleştirmek üzere kurulan bu şirketler, kanun yada esas sözleşmelerinde yeralan nedenlerle infisah ederek veya fesihle sona erebilirler. Kurumların kurulmaları gibi, sona ermeleri de doğaldır. Bu sona erme ani olamaz. Birtakım işlemlerin yapılması gerekir. Bu sona erme işlemlerini “*Tasfiye*” adı altında inceliyoruz.

Tasfiye; infisah veya fesih öncesi başlamış, fakat sonuçlanmamış işlemlerin tamamlanması, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi, varsa kalanın ortaklara paylaşılması gibi işlemlerin tümüne denir. Sermaye şirketlerinin tasfiye işlemleri de Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu tasfiye işlemlerinden çok, kurumlar vergisi mükellefi olan ve iktisadi faaliyetini sona erdiren kurumların tasfiye halinde vergilendirilmelerini düzenlemiştir. Tezimizde de, kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketlerinin tasfiyesi incelenmiştir.

Bu amaçla, birinci bölümde; tasfiyenin tanımı ve mahiyeti, nedenleri, tasfiye işlemini yapacak olan tasfiye memurları, bunların tayini, çalışma usulü, yetkileri, sorumlulukları, hakları, azilleri, tasfiye işlemleri, tasfiye sonuçları, incelenmiştir.

İkinci bölümde, tasfiye karı ve vergileme başlığı altında, tasfiye dönemi, tasfiye karının belirlenmesi, tasfiye beyannameleri, verginin ödenmesi, tasfiye işlemlerinin incelenmesi ve tasfiye halinde tarh ve tahsil zamanlaşımları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Eskişehir’deki bir anonim şirketin tasfiye işlemleri; Eskişehir ve şirket hakkında genel bilgi verilerek tasfiye öncesi işlemleri ve tasfiye halindeki işlemleri yıllar itibarıyla incelenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 552 ve 556. maddeleri ile limited şirketlerin tasfiyesi için ve aynı kanunu'nun 476. maddesiyle de sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tasfiyesi için, anonim şirketlere ait tasfiye hükümlerine yollama yapmaktadır. Bu yollamalar nedeniyle tasfiyeye ilişkin açıklamalarda daha çok anonim şirket hükümleri dikkate alınmıştır.

✓ Tasfiyenin amacı, şirketin devamı zamanında başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamak, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmek, alacakları tahsil etmek, mevcut malları paraya çevirmek, kısaca net varlığı elde etmeye yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaktır (T.T.K. Md.230).

Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait "tasfiye hali" başlıklı 439. maddesinde «şirketin diğer bir şirketle birleşmesi, bir limited şirket şekline çevrilmesi bir amme şahsı tarafından devralınması halleri hariç olmak üzere, infisah eden şirket tasfiye haline girer» yer almaktadır.

✗ Tasfiye tanımından ve Türk Ticaret Kanunu 439. madde hükmünden anlaşılacağı üzere, bir şirketin tasfiye haline girebilmesi için, fesih veya infisah etmesi gerekir. Tasfiye halinde, şirketin kâr sağlayıp dağıtmak olan aktif ekonomik amacının yerini pasif tasfiye amacı almıştır. Şirket artık, tasfiye amacına yönelik çalışır. Şirketin ehliyeti daralır ve tasfiye amacıyla sınırlı olarak tüzel kişiliğini devam ettirir (T.T.K. Md.439/2). Tasfiye amacıyla sınırlı olarak tüzel kişiliğin devamı hem ortaklar, hem de üçüncü kişilerle olan ilişkiler bakımından geçerlidir. Bu nedenle şirketin, hak ve borçlarında, tasfiye haline girmeden önceki taahhütleri ve bundan doğan sorumluluklarında, üçüncü kişilerle yaptığı sözleşmelerde, lehine ve aleyhine açılmış davalarda bir değişiklik yapmaz. Bunlar geçerliliklerini korur. Tasfiye halinde, tasfiye amacıyla sınırlı olarak hak kazanıp, borçlanılabilmektedir. Tasfiye amacını aşan işlemler, ehliyet dışı işlem sayılır.

† Tasfiye halinde şirket organları, organlık sıfatlarını muhafaza etmekle beraber görev ve yetkileri; tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan ve fakat niteliği gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemleri kapsar (T.T.K. Md.440/1). Tasfiye halinde genel kurul; tasfiye memurları tayin ve azlını yapar, aktiflerin toptan satılmasına karar verebilir, tasfiye memurlarınca hazırlanan ilk, ara, son ve kati envanter ve bilançoları tasdik makamı olarak görev yapar (T.T.K. Md.441, 442, 443, 444, 446/3,450). Tasfiye memurlarının şirket konusunu teşkil eden işlemlere devam etmeleri hakkında karar alabilir. Şirket sermayesinin en az dörtte birini (1/4) temsil eden pay sahiplerinin huzurunda toplanır, eğer bu, oran sağlanmazsa, ikinci toplantıya davet edilirler ve toplantıda hazır bulunan pay sahiplerinin oy çokluğu ile bu karar alınabilir.



Tasfiye halinde yönetim kurulu, sona eren şirketin tescilini ve ilanını yapar (T.T.K. Md.438). Tasfiye memurlarının birlikte mi, ayrı ayrı mı temsile yetkili olduklarını tescil ve ilân ettirir (T.T.K. Md.441/2). Eğer sona erme nedeni iflas ise, bu görev iflas idaresine aittir (I.I.K. Md.166, 219). Genel kurulu fevkalade toplantıya çağırabilir, tasfiye amacı dışındaki genel kurul kararlarının iptali için şirketi temsilen dava açabilir. Tasfiye memurlarına her türlü yardımı sağlamak ve istenilen bütün defter ve belgeleri onlara vermekle yükümlüdürler. Onlarla işbirliği yaparak düzenlenen envanter ve bilanço muştareken imza ederler. Yönetim kurulunun, tayin ettikleri ticari mümesillerin, temsil yetkisi ve yönetim kurulunun şirket malları üzerindeki tasarruf hakkı sona erer.

Tasfiye halinde denetçiler, tasfiye işlemlerin kanun ve esas sözleşme gereğince yerine getirilip getirilmediğine nezaret etmekle yükümlüdürler (T.T.K. Md.353/7). Tasfiye bilançosu ile envanter defterlerinin birbirine uygunluğunu kontrol eder. Yönetim kurulunun ihmali halinde, genel kurulu olağan ve olağanüstü toplantıya davet edebilir (T.T.K. Md.353/8). Gereksiz toplantıya çağrılmaları halinde, meydana gelen zarar tazmin ederler. Tasfiye konusunda müşahade ettikleri noksanları tespit eder. Kanun ve esas sözleşme hükümlerini ihlal edenleri, yönetim kurulu ve önemli hallerde genel kurula ihbar eder (T.T.K. Md.354). Genel kurulca alınan bir kararın uygulanması, tasfiye memurları ile denetçilerin şahsi sorumluluklarını gerektirdiği takdirde, bunlardan her biri kararın iptalini dava edebilir (T.T.K. Md.381). Tasfiye sırasında kanun veya esas sözleşme ile kendilerine verilen, hiç veya gereği gibi yapmadıkları takdirde ortaya çıkan zararlardan, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsil olarak sorumludurlar (T.T.K. Md.359) Denetçilerin bu sorumluluğu kusurlu sorumluluktur <sup>(21)</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise tasfiyenin tanımı yapılmamıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nunda yer alan tasfiye hükümleri, tasfiye haline giren kurum kazancını belirlemeye yöneliktir. Bu tasfiye hükümleri, kurumlar vergisinin mükelleflerini sıralayan 1. maddesindeki kurumlar için uygulanır. Kurumlar Vergisi kanunu kamu hukuku kaynağı olarak vergilemeyi amaçladığından; tasfiye işlemlerinin ne şekilde yapılacağı özel hukuku ilgilendirmekte ve bu nedenle de anılan kanunda tasfiye işlemlerine yer verilmemiştir. Konuyla ilgili hukuk kaynağı olan Türk Ticaret Kanunu'nunda bu işlemlere doğal olarak ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Bu Kurumların tasfiyeleri ana

(21) SOYGÜR, a.g.e., s. 113-118.

statülerindeki hükümlere göre yapılır. Bu kurumlardan biri de, sermaye şirketleridir. Sermaye şirketlerinin ana statüsü Türk Ticaret Kanunu'dur. Bu nedenle sermaye şirketlerinin tasfiyesi, Türk Ticaret Kanunu'ndaki esaslara göre yapılır. Bu bakımdan, Ticaret Kanunu'nda yeralan tasfiyeye ilişkin hükümlerin Kurumlar Vergi Kanunu'muzla yakın ilişkisi vardır. Örneğin; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, vergilendirme dönemi açısından önemli olan, kurumun tasfiyeye giriş ve bitiş tarihleri belirtilmemiştir. Bu önemli husus, Türk Ticaret Kanunu'na dayanarak tespit edilmektedir. Yine, vergilendirme yönünden kurumun tasfiyeye girme nedeni önemli değildir. Önemli olan, tasfiyeye girilmesidir. Fakat, tasfiyeye girilip, girilmeme Ticaret Kanunu'nda belirtilen nedenlerle belirlenmektedir.

Kurumlar vergisi açısından, tasfiye hükümleri tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiyeye ilişkin hükümlerde, tam ve dar mükellef ayırımı yapılmamışsada, Kurumlar Vergisi Kanunu genel olarak değerlendirildiğinde, dar mükelleflerin tasfiye edilmesi sonucu elde edilen kâr Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi kapsamına girdiğinden özel beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekeceği görüşündedir (22).

Sermaye şirketleri, bilindiği üzere tüzel kişilerdir. Tüzel kişilere düşen vergisel ödevler, Vergi Usul Kanunu madde 10'na göre bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Ve aynı maddenin son fıkra hükmüne göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluğunu kaldırmaz.

Anonim şirketlerde, kanuni temsilci yönetim kuruludur (T.T.K. Md.317). Vergi Usul Kanunu madde 10'a göre, tasfiye öncesi dönemlere ait vergi aslı ve fer'ilerin ile vegi cezaları, tasfiye memuruna tebliğ edilerek, şirket varlığından alınır. Ancak, tüzel kişiliğin (şirketin) tasfiye dönemindeki varlığı kamu alacağını karşılamaya yetmezse, bu durumda, kamu alacağı ilgili dönemdeki, yönetim kurulu üyelerinin varlığından alınır. Yönetim kurulunun, tasfiye sırasında ve sonrasında da , tasfiyeye giriş tarihi öncesi zamanlara

---

(22) Yalçın KÖKEY, «Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi Ve Vergisel Sorunlar», VERGİ DÜNYASI, S.116 (Nisan 1991), s. 41.

ilişkin sorumlulukları devameder <sup>(23)</sup>. Temsil yetkisinin belirli bir üyeye devredilmesi, yönetim kurulunun vergisel sorumluluklarını bertaraf etmemektedir <sup>(24)</sup>.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, Türk Ticaret Kanunu madde 476 gereğince, idari ve temsil komandite ortaklara (sınırsız sorumlu) ait olup, vergisel sorumluluk açısından anonim şirket yönetim kurulu için anlatılanlar, komandite ortaklar için geçerlidir.

Türk Ticaret Kanunu madde 540'a göre, limited şirkette ortaklar, hep birlikte müdür sıfatıyla idare ve temsile yetkili ve mecbur kılınmışlardır. Dolayısıyla, ortaklar Vergi Usul Kanunu madde 10'daki kanuni temsilci sıfatına sahiptirler. Türk Ticaret Kanunu 503. maddesi gereği limited şirketlerde, şirket alacaklarına karşı, ortaklar için sınırlı sorumluluk ilkesinin kabulüne karşın, Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanunu'nun 35. maddesi, buna istisna bir durum getirmektedir.

Sözü edilen madde hükmü şöyledir: «Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunamayan amme borçlarından dolayı, ortaklar vaz ettikleri ve vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarından doğrudan doğruya mes'ul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.» <sup>(25)</sup>. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre vergi ve buna bağlı alacaklar da, amme alacakları içindedir. Limited şirket ortağı, taahhüt ettiği sermaye borcunu ifa ettiği oranda sorumluluktan kurtulur. Şirketin adi alacaklılarına karşı, bu durum hüküm ifade etmez. Şirketten, vergi alacağının tahsilinin mümkün olmaması halinde, taahhüt ettiği sermaye borcunu tamamen ödemiş olsa dahi, şirket ortağı bu borç dolayısıyla şahsi mal varlığı ile ayrıca sorumludur. Bu defa vergi alacaklılarına ödemedede buldukları oranda sorumluluktan kurtulurlar. Sonunda, vergi alacaklılarına toplam olarak, sermaye payı kadar ödemedede bulunan şirket ortaklarının, vergi borçlarından sorumluluğu tamamen ortadan kalkar <sup>(26)</sup>. (Bilgi için; kesinleşen vergi borcunun, yani amme alacağının alınmasına ilişkindir). Ortakların, yukarıda belirttiğimiz, Vergi Usul

(23) Recep NARTER, «Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu», VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.6, (1991), s. 27-28.

(24) «Anonim Şirket Yönetim Kurulu Ve Vergisel Sorumluluk» ESKİŞEHİR TİCARET ODASI BÜLTENİ, Yıl: 6, S.40, (Mayıs 1989), s. 22

(25) Fadullah CERRAHOĞLU, «Limited Ortaklıkta Sorumluluk», İSTANBUL İ.T.İ.A. DERGİSİ, S.1, (1975), s.232.

(26) A. Bumin DOĞRUSÖZ, «Amme Alacakları Karşısında Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu», VERGİ DÜNYASI, S.59, (Temmuz 1986), s.24.

Süresi dolan şirketin şirket ortakları, şirket sona ermemiş gibi ticari faaliyetlerine devam ederlerse, şirket belirli olmayan bir süre için uzatılmış sayılır. Bu durum, şirketin devamı kararı anlamına gelir <sup>(27)</sup>. Kimileri böyle düşünürken, bazıları da, böyle bir durumda şirketin süresinin belirli olmayan bir süre için uzatılmış olmayacağını düşünmektedir.

**B) Şirket Amacının Gerçekleşmesi Veya Gerçekleşmesinin İmkansız Hale Gelmesi**  
(T.T.K. Md.434/2)

Belli bir işin gerçekleştirilmesi amacıyla kurulmuş ve bu iş yapıp bitirilmişse, şirket infisah eder. Örneğin; sadece belli bir yerdeki barajın inşaatı amacıyla kurulmuşsa, bu barajın yapımının tamamlanması ile şirket infisah eder. Esas sözleşme değişikliği ile yeni bir amaç kazandırılarak, infisah önlenbilir.

Amacın gerçekleşmesinin imkansız duruma gelmesi, şirketlerin infisahına neden olur. Örneğin, amacı, belli bir maddenin üretimi olup daha sonra bu madde üretiminin yasaklanması, şirketin amacının gerçekleşmesini imkansız hale getirir ve şirket infisah eder.

**C) Şirket Sermayesinin 324. Madde Gereğince Üçte İkisinin Kaybedilmesi**  
(T.T.K. Md.434/3, 549/5,546)

Sermayenin üçte ikisinin (2/3) kaybı ile şirket kendiliğinden infisah etmez. Bu durumda, genel kurulun ya kalan üçte bir (1/3) sermaye ile yetinilmesine ya da sermayenin tamamlanmasına karar vermesi gerekir. Eğer, genel kurul, bu kararlardan hiçbirini almazsa, şirket infisah eder.

Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetim kurulu,

<sup>(27)</sup> SOYGÜR, a.g.e., s.110, ayrıca bkz.: Reha POROY- Ünal TEKİNALP-Ersin ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:138 Hukuk dizisi: 61, B.4, İstanbul, 1988, s.671.

limited şirketlerde müdürler şirket aktifleri, borçları karşılamaya yetmediğinde, bu durumu derhal ticaret mahkemesine bildirmek zorundadır. Tasfiye halinde, bu görev tasfiye memurlarına düşer. Mahkeme, iflas kararı alır. Şirketin durumunun düzeltilebileceği mümkün görülüyorsa, mahkeme, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde müdürlerin yahutta bir alacaklının talebi üzerine iflas erteleme kararı alabilir ve bir süre tanır. Bu süre içinde şirketin durumu düzelse, iflas erteleme kararı kalkar. Durum, düzelme yolunda ise, iflas erteleme kararı süresi uzatılır. Bu kararları verirken mahkeme, yeddiemin, envanter tanzimi gibi şirket mallarını koruyucu tedbirler alır (T.T.K. Md.324). İflas erteleme kararı süresi için de şirket durumunda düzelme olmazsa, iflas kararı verilir ve tasfiye İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır (28).

**D) Pay Sahiplerinin Beş Kişiden Aşağıya Düşmesi**  
(T.T.K. Md.434/4)

Bilindiği gibi, Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurulabilmesi için en az beş ortak olması gerekir. Şirket pay sahiplerinin, beş kişiden aşağıya düşmesi şirketin infisahına neden olur.

**E) Esas Sözleşmede Bir İnfisah Sebebi Öngörülmüşse Bu Sebebin Gerçekleşmesi** (T.T.K. Md.434/6, 54 /1)

Şirket esas sözleşmesine herhangi bir durum meydana gelmesi halinde, şirketin infisah edeceği şekilde hüküm konulmuş olabilir. Bu durumun meydana gelmesi halinde de, şirket kendiliğinden infisah eder.

Örneğin «usulüne uygun düzenlenmiş bilançolara göre, ortaklık beş yıl arka arkaya zarar ederse infisah eder.» şeklinde bir hükme esas sözleşmede yer verilmiş

(28) Ayrıntılı bilgi için bkz: Baki KURU, «Pasifi Aktifinden Fazla Olan Sermaye Şirketlerinin İflası» ADALET DERGİSİ, Yıl: 61, S.10, (Ekim 1970), s. 621-634.

olabilir. Bu durumda, şirket beş yıl arka arkaya zarar ederse infisah edecektir (29).

#### F) Birleşme (T.T.K. Md.434/7)

Türk Ticaret Kanunu 434/7. maddesinde ayırım yapılmamış olsa da birleşme; devir yoluyla birleşme de, devreden şirket için dağılma, yani infisah nedenidir. Devralan şirket için dağılma sözkonusu değildir. Devralan şirket, dağılmanın aksine genişlemiş, büyümüştür. Eğer, yeni kuruluş yoluyla birleşme ise, şirketlerin hepsi için bir infisah nedenidir (30).

Birleşme bir infisah sebebi olmasına rağmen, Türk Ticaret Kanunu 439. maddesine göre tasfiyeyi gerektirmemektedir. Fakat, Kurumlar Vergisi Kanunu 36. maddesine göre birleşme tasfiyeyi gerektirir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 37. maddesinde aşağıda belirtilen şartlarda yapılan birleşmeler devir hükmünde sayılmıştır. Bu şartlar şunlardır:

- Birleşme sonunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır;
- Münsefih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini devrealan kurum, küll halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir;
- Birleşilen kurum münsefih kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse verecektir.

Kurumlar Vergisi Kanun'u 38. maddesi de dikkate alınarak, bu şartlara uygun yapılan birleşmeler adı geçen kanunun tasfiye hükümlerine tabi değildir. Ancak, şirketlerin amacı tasfiye olması bile, devir alınmasında, 1.- TL. fark olması birleşen

(29) Oğuz İMREGÜN, Anonim Ortaklıklar, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1368 Hukuk Fakültesi No: 302, İstanbul, 1968, s.345.

(30) Hikmet Sami TÜRK, «Süreleri Sona Eren Anonim Ortaklıklara İlişkin Danıştay Ve Yargıtay Kararları», Ticaret Hukuku Ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-III, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1985, s. 138.

şirketleri tasfiye içine sokar. Devir ve birleşme konumuz dışında olduğundan ayrıntıya girilmemiştir.

### G) Şirketin İflasına Karar Verilmiş Olması (T.T.K. Md.434/8, 549/3, 5)

Ticaret şirketleri de tacir sayılmaktadır. Bu nedenle bunlar hakkında da iflas yolu ile takip yapılabildiğinden genel iflas yolu (İ.İ.K. Md.155-166), kambiyo senetlerine mahsus iflas yolu ile (İ.İ.K. Md.155, 171-176) veya İcra İflas Kanun'unda yer alan doğrudan iflas sebeplerinden birinin varlığında (İ.İ.K. Md.177 vd.), pasifin aktiften fazla olması halinde (İ.İ.K. Md.179) iflasına karar verilen şirket infisah eder. İnfisah anı, kararın verildiği tarihtir (31).

Limited şirketlerde ortaklardan birinin iflası halinde, iflas idaresi en az 6 ay önce ihbar etmek şartıyla, şirketin feshini isteyebilir. Aynı hakka, ortaklardan birinin payını haczettirmiş olan alacaklı da sahiptir (T.T.K. Md.522).

Ancak, infisahın tescilinden önce şirket veya ortaklar, iflas masasının veya takibatta bulunan alacaklının hakkını öderse veya payın açık arttırma ile satılmasına ve pay kendisine geçen kimsenin yeni ortak olarak şirkete girmesini kabul ederlerse, veya pay bütün ortaklarla, iflas idaresi veya icra dairesinin kabulüyle başka bir ortak veya üçüncü kişi tarafından devralınırsa veya aleyhine takibat yapılan ortağın koymuş olduğu sermayenin gerçek bedelini, esas sermayenin çoğunluğunu temsil eden ortaklar (sayı itibarıyla çokluk) alarak, şirketten çıkarılmasına karar verirse, şirketin sona ermesi önlenir (T.T.K. Md.523).

## 2. Fesih Nedenleri İle Tasfiye

### A) Anonim Ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Gerçek Pay Sahiplerinin Ve Limited Şirketlerde Ortak Sayısının Olması Gerekenden Aşağıya Düşmesi (T.T.K. Md.435, 549/5, 504/2)

Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi bir infisah nedeni iken, görünüşte pay sahibi beş olup, gerçekte pay sahibinin beşin altında olması, hemen şirketin sona

(31) POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, a.g.e., s.673.

erdirecek ölçüde ağır görülmemiştir. Böyle bir durumda, pay sahipleri veya şirket alacaklılarının birinin veya Ticaret ve Sanayi Bakanlığının talebi üzerine ticaret mahkemesinden şirketin feshi istenebilir.

Limited şirketlerde de ortak sayısının bire düşmesi infisah nedeni değil, bir fesih nedenidir. Bu durumda ortaklardan birinin veya şirket alacaklısının talebi üzerine şirketin feshi istenebilir.

Mahkeme, durumun düzeltilmesi için şirkete uygun bir süre verir. Gereğinde mahkeme süreyi uzatabilir. Süre, uygulamada genellikle altı aydır. Bu süre içinde durum düzeltilirse, dava reddolunur. Düzeltilmezse, şirketin feshine karar verilir. Mahkeme taraflardan birinin isteği ile gerekli tedbirleri alabilir.

#### B) Organların Eksikliği (T.T.K. Md. 435, 549/5, 504/2)

Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kanuni organlar genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerdir. Bu organlardan birinin yokluğu halinde veya genel kurulun toplanamaması halinde, limited şirketlerde de bulunması zorunlu organlar olan genel kurul, müdür ve denetçilerin olmaması halinde mahkemeden şirketin feshi istenebilir. Mahkeme, yine durumun düzeltilmesi için süre tanır. Süre içinde durum düzeltilirse dava reddolunur. Düzeltilmesi için süre yetersiz gelmişse, süre uzatılabilir. Süre içinde durum düzeltilmemişse şirket fesh olunur. Mahkeme, taraflardan birinin isteği ile gerekli tedbirleri alır.

#### C) Esas Sermayenin Üçte İkinin Kaybedilmesi Halinde Şirket Alacaklılarının Talepte Bulunması (T.T.K. Md.434/5, 436)

Esas sermayenin üçte ikisinin (2/3) kaybı infisah nedenidir. Madde 324'e göre, genel kurul üçte bir (1/3) sermaye ile yetinmeye veya üçte ikinin (2/3) tamamlanmasına karar verirse, infisah önlenmiş olur. Ancak, genel kurul üçte bir sermaye ile yetinmeye karar verse dahi, bu karar şirket alacaklılarının haklarını zarara uğratabileceğinden, alacaklılar şirketin feshini mahkemeden isteyebilirler. Fakat, şirket genel kurulu esas sermayenin tamamlanmasına karar vermişse, alacaklılarının şirketin feshini isteme hakları



yoktur. Genel kurulun, üçte bir sermaye ile yetinmeye karar vermesi sonucu alacaklılar tarafından dava açılması halinde, dava açan alacaklıların, alacak toplamı için şirket tarafından teminat gösterilmesi halinde fesih kararı verilemez. Şirket, mahkemece verilen uygun sürede teminat göstermezse feshedilir.

D) Türk Ticaret Kanunu Madde 274 Gereğince Fesih (T.T.K. Md.434/son fıkra)

Madde 274'e göre, şirketin amaç ve konusuna aykırı veya kamu kanunları gereğince şirketin feshini gerektiren hal ve işlemlerin gerçekleşmesi halinde ilgili bakanlık tarafından, şirket aleyhine fesih davası açılabilir. Şirketin amacına ve konusuna aykırılık işlemlerin, açık ve devamlı olması gerekir. Arızı işlemlerde fesih davası açılmaz.

Herhangi bir kanunun kamu yararı açısından koyduğu ve yaptırıma bağladığı kurala aykırılık halinde de, şirketin feshi için dava açılabilir.

E) Esas Sözleşmede Öngörülen Fesih Sebebinin Gerçekleşmesi (T.T.K. Md.434 /6)

Esas sözleşmeye çeşitli sebeplerle birlikte, bunların gerçekleşmesi halinde, pay sahiplerinden herhangi birinin veya sermayenin belirli bir oranını temsil eden bir azınlığın şirketin feshini mahkemeden veya genel kuruldan isteyebilecekleri şeklinde hükümler konabilir.

Bu sebeplerin gerçekleşmesi ile fesih esas sözleşmedeki hükme göre, mahkemeden yada genel kuruldan talep edilebilir.

Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için olan, bu fesih nedeninin limited şirketler hakkında da uygulayacağı konusunda bir açıklama olmamasına karşın, bizce bu nedeni, limited şirketler infisah ve fesih nedenleri arasında yer alan konuda yazılı diğer haller içine girebilir. Buna göre, limited şirket esas sözleşmesinde belirtilen, fesih nedeni gerekçesiyle, şirketin mahkemeden veya genel kuruldan feshi istenebilmelidir.

F) Genel Kurul Tarafından Feshe Karar Verilmesi (T.T.K. Md.434/9, 388/2,4, 549/2)

Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurul tarafından feshe karar verilmesi ile ilgili olarak, Türk Ticaret Kanun'unun 388. maddesinde değişiklik yapılmış ve buna bağlı olarak 434. maddenin 9. bendindeki «2 inci ve 6 ıncı fıkralarını» ifadesi «ikinci ve dördüncü fıkralarına» olarak değiştirilmiştir <sup>(32)</sup>.

Genel kurulun fesih kararı alabilmesi için; genel kurul toplantısında sermayenin üçte ikisine sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin, ilk toplantıda üçte iki temsil edilmediği takdirde, ikinci toplantıda esas sermayenin yarısına sahip olan pay sahiplerinin veya bunların temsilcilerin hazır bulunması ve bunların çoğunlukla karar vermesi gereklidir. Bu şekilde karar verilmesi halinde, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket feshedilir.

Limited şirketler ise, esas sözleşmede aksine hüküm yoksa esas sermayenin dörtte üçüne sahip olan ortakların, dörtte üç çoğunlukla verdikleri karar ile sona erebilirler (T.T.K. Md.549/2)

G) Haklı nedenler (T.T.K. Md.549/4, 551)

Limited şirketlerde, şirket esas sözleşmesinde herhangi bir düzenleme bulunmayan hallerde, her ortak haklı nedenler olduğu takdirde ortaklığın feshini mahkemeden isteyebilir. Haklı nedenleri, mahkeme takdir eder.

### III- TASFİYE İŞLEMİ YAPACAKLAR (TASFİYE MEMURLARI)

Tasfiye işlemleri, iflas hariç diğer nedenlerle sona erme halinde tasfiye memurlarınca yapılır. İflas halinde ise, tasfiye iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu

<sup>(32)</sup> «(Kanun no: 3585) 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun» VERGİCİ VE MUHASEBECİ İLE DIALOG DERGİSİ, S. 7, (1989), s.5-6.

hükümlerince yapılır (T.T.K. Md.437). Türk Ticaret Kanunu 476. maddenin son fıkrası ve 552. maddeye göre, sırasıyla sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde de, tasfiye memurları ve tasfiye işlemleri açısından anonim şirketlere ait hükümler uygulanır. Anonim şirketlere ait 450. madde de tasfiye memurları ve tasfiye işlemleri ile ilgili olarak kollektif şirketlere ait hükümlere yollamada bulunmuştur.

### 1. Tayini

Tasfiye memurları, şirketin kuruluşu sırasında esas sözleşme ile belirlenebileceği gibi, daha sonra esas sözleşme değişikliği yaparak yine esas sözleşme ile tayin edilebilir (T.T.K. Md.441).

Esas sözleşme ile tasfiye memuru tayin edilmemiş ise, genel kurul, tasfiye memuru seçebilir (T.T.K. Md.441). Seçim için özel bir nisap öngörülmediği için 372 ve 378. maddelerdeki olağan toplantı ve karar nisapları uygulanır. Buna göre, ilk toplantıda şirket sermayesinin dörtte birini temsil edenlerin hazır bulunması veya ilk toplantıda bu sağlanamazsa, ikinci toplantıda hazır bulunanların çoğunluğuyla karar verilir. Esas sözleşme veya genel kurul kararı ile tayin edilen tasfiye memuru, şirket ortaklarından olabileceği gibi üçüncü kişilerden de olabilir (T.T.K. Md.450, 212/3)

Esas sözleşme veya genel kurul kararı ile ayrıca bir tasfiye memuru tayin edilmedikçe, tasfiye işleri yönetim kurulunca yapılır (T.T.K. Md.441). Bu durumda yönetim kurulu tasfiye memurudur. Hem tasfiye memuru olarak tasfiye işlerini, hem de yönetim kurulu olarak tasfiye memurlarınca yapılamayan, fakat tasfiye için gerekli olan işlemleri birarada, fakat birbirinden bağımsız olarak yapar.

Tasfiye memurlarını, tasfiyenin yönetim kurulu tarafından yapılması hali de dahil olmak üzere yönetim kurulu, ticaret siciline tescil ve ilân ettirir (T.T.K. Md.441/2).

Mahkeme tarafından da tasfiye memuru atanabilir. Bunun için, daha önce tasfiye memurunun esas sözleşme veya genel kurul kararıyla, yada yönetim kurulunun tasfiye

memuru olarak atanmış olması ve bundan sonra ortaklardan birinin, haklı nedenlere dayanarak, eski tasfiye memurlarının azlını ve yerlerine yeni tasfiye memurlarının tayin edilmesini istemesi gereklidir. Bu durumda, mahkeme, tasfiye memuru tayin eder. Limited şirketlerde ise, esas sözleşme veya genel kararı ile tasfiye memuru tayin edilmemişse, müdürler, mahkemeden tasfiye memuru tayini isterler. Müdürler istememişse, ortaklardan biri, şirket tüzel kişiliğini hasım göstererek tasfiye memuru tayinini ister. mahkemenin tayin ettiği tasfiye memurları, kendilerini ticaret siciline tescil ve ilân ettirirler (T.T.K. Md.442/2).

Bizce, tasfiye memuru tayini konusunda kanun oldukça bir serbestlik tanımıştır. Esas sözleşme ile tayin edilmemişse genel kurul kararıyla tayin yapılabilmesi, ayrıca tayin yapılmaması halinde yönetim kurulunun tasfiye memuru olabilmesi, mahkemece tayin edilebilmesi, tasfiye memurunun ortaklardan olabilmesi yanında, ortak olmayan kişilerinde tasfiye memurluğu yapabilmesi, kanunun, tasfiye memuru tayini konusunda oldukça serbest olduğu göstermektedir.

## **2.İşe Başlama Ve Çalışma Usulü**

### **A) İşe El Koyma**

Tasfiye memurları önceden seçilmişlerse, şirketin infisahını, sonradan genel kurulca seçilmiş veya mahkemece tayin edilmişlerse seçim ve tayinlerini müteakip, şirket işlerini görenleri davet ederek onlarla birlikte, onlar gelmediği takdirde yalnız başlarına şirketin mali durumunu gösteren bir envanter ve bilanço düzenlerler. Gerekirse, mallara değer biçmek için uzmanlara başvurabilirler. Hazırlanan envanter ve bilanço, şirketi idare edenlerce imzalanır. Böylece, tasfiye memurları infisah halinde bulunan şirketin envanterde yazılı bütün mallarına, evrak, defterlerine el koyarlar (T.T.K. Md.226).

### **B) Çalışma Usulü**

Tasfiye memurlarının sayısı kanunda belirtilmemiştir. Birden fazla tasfiye memuru tayin edilebilir. Esas sözleşme veya sonradan konulan bir kararlar, tasfiye işlerini tek

başına yapmaya yetkili kılınmamışsa, tasfiye memurları birlikte hareket etmek zorundadırlar. Tek başlarına, tasfiye işlerini yapmaya yetkili kılınmışlar ise, durum tescil ve ilân ettirilir (T.T.K. Md450, 217).

Tasfiye memurları veya bunlardan biri kendi görevini, diğer tasfiye memurlarına veya üçüncü kişilere devredemez. Tasfiye memurları arasında tüm işlemleri kapsayan genel bir vekalet ilişkisi olamaz. Ancak, belirli işlemler için içlerinden birini veya bir başka kişiyi tayin edebilir (T.T.K. Md.450, 218).

Üçüncü kişiler tarafından yapılacak teklif, icap, ihbar, ihtar ve tebliğ gibi beyanların, tasfiye memurlarından birine karşı yapılması yeterlidir. Tasfiye memurları için birlikte hareket esas olmasına karşın istisna olarak; şirketin menfaatleri için tehlike görülen durumlarda, özellikle kanun yollarına gidilmesinde tasfiye memurlarına tek başlarına hareket edebilme imkanı sağlanmıştır (T.T.K. Md.450,220).

Tasfiye memurları arasında genel bir vekalet ilişkisi olmamasına karşın, içlerinden birini veya bir başka kişiyi vekil tayin edebilmeleri, şirketin menfaatinin tehlikeye düşebileceği durumlarda tek başına kanun yollarına gidebilmesi imkanı, tasfiye memurlarının çalışmalarını kolaylaştırıcı hükümlerdir.

Tasfiye memurlarının, birlikte hareket esası ise, tasfiye işlemlerinden bütün tasfiye memurlarının haberdar olmasını ve koordinasyonunu sağlar.

### **3.Yetki, Sorumluluk Ve Hakları**

× Tasfiye memurları, tasfiye halindeki şirketlerin yönetim ve temsil organıdır. Bu nedenle tasfiye memurları, şirketi mahkemelerde ve mahkeme dışında temsile yetkilidir. Şirket için faydalı gördükleri taktirde sulh, feragat, kabul ve tahkime yetkili olup, zorunlu hallerde yeni işlemler yapabilirler. Örneğin, şirket borçlusuna karşı icra takibi yapabilir. Şirket adına düzenlenen bütün belge ve senetlerin «tasfiye halinde bulunan filân şirketin tasfiye memurları» ifadesini ilave ederek tasfiye memurlarınca imza edilmesi şarttır

(T.T.K. Md.450, 219). Genel kurul aksine karar vermedikçe, şirketin aktiflerini pazarlık suretiyle satma yetkisi vardır. Toptan satabilmesi için genel kurul kararına gerek vardır (T.T.K. Md.443). Tasfiye işlemleri ile ilgili olarak, genel kurulu toplantıya çağırabilir (T.T.K. Md.440/2).

Türk Ticaret Kanunu'nun 450. maddesinin yollamada bulunduğu 221. maddesine dayanarak tasfiye memurlarının yetkileri, genel kurul kararıyla veya mahkemece haklı nedene dayanarak daraltılıp, genişletilebilir. Örneğin; genel kurul, aktiflerin toptan satışına karar vererek, tasfiye memurlarının yetkisini genişletebileceği gibi, şirketi tek başına temsil yetkilerini belirli bir para miktarı ile daratabilir. Ancak, yetkinin daraltılması tescil ve ilân edilmedikçe, iyiniyet sahibi üçüncü kişiler için geçerli değildir (T.T.K. Md.450, 221) Böylece yetkinin daraltılması halinde üçüncü kişilerin korunması sağlanmış olmaktadır.

✦ Tasfiye memurları, şirket borçlarının ödenmesi için gereğinde, ortaklardan sermaye borçlarını ödemelerini isteyebilir ve istemek zorundadır (T.T.K Md.446) (33).

Tasfiye işlemlerini yapmak, tasfiye memurlarının görevidir. Tasfiye memurlarının görevlerini oluşturan, bu işlemler ileride anlatılacağı için burada üzerinde durulmamıştır. ✦ Tasfiye memurlarının görevlerini yaparken, işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Ancak, şirketin rüç'u hakkı vardır (T.T.K. Md.321, 219/4).

✦ Tasfiye memurları, tasfiye halindeki şirketin tasfiyesinde, basiretli bir iş adamı gibi davranmak ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa zamanda bitirmekle yükümlüdürler (T.T.K. Md.450, 225). Böylece tasfiyenin gereksiz yere uzatılması önlenmek ve tasfiye memurunun gereken ilgiyi göstermesi istenmiştir.

Tasfiye memurları, kendilerinin ve istihdam ettikleri kimselerin, şirket sözleşmesi veya iş görme şartlarına aykırı hareketleri ile üçüncü kişilere veya ortaklara verdikleri zararlardan dolayı, ortaklara ve üçüncü kişilere karşı müteselsil (zincirleme) olarak sorumludurlar Bundan dolayı açılan davalarda, zamanaşımı herhalde zararlı fiilden itibaren 5 yıl, davacının zararı ve faili öğrendiği tarihten itibaren 2 yıldır. Zararı meydana getiren

(33) Hayri Domaniç, Anonim Şirketler Hukuku Ve Uygulaması Türk Ticaret Kanunu Şehri, C.II, İstanbul, 1988, s.1477.

fiil, suç teşkil ediyorsa ve ceza kanuna göre uzun bir zamanaşımı benimsenmiş ise tazminat davası için, o zamanaşımı geçerlidir (T.T.K. Md.450, 224)

Tasfiye memurları, tasfiye gereğinden olmayan, yeni bir işlem yapamazlar. Çünkü, tasfiye memurları, tasfiyeyi mümkün olan en kısa zamanda bitirmekle yükümlüdürler. Yeni işlemler yapmaları halinde, ortaklara karşı müteselsil olarak sorumludurlar (T.T.K. Md.450, 231). Ancak, buna Türk Ticaret Kanunu 232. maddesi ile istisna getirilerek, genel kurul kararı veya feshe mahkemece karar verilmiş olan hallerde genel kurul bu konuda karar vermezse, mahkemenin onayı ile tasfiye memurlarına, şirket konusunu oluşturan işlemlere geçici olarak devam etme imkanı sağlanmıştır (T.T.K. Md.450, 232).

Şirketin tasfiyeye girmesi ile ortakların, şirketle ilgileri sona ermez. Tasfiyenin düzenli bir şekilde yürütülmesi, kısa zamanda bitirilmesi ve tasfiye bakiyesinin yüksek olması, ortaklar için yararlıdır. Bu nedenle, tasfiye memurları, ortaklara tasfiye işlerinin durumu hakkında her zaman bilgi ve istedikleri taktirde imzalı bir belge ve tasfiye sonunda da tasfiye iş ve işlemlerine dair hesap vermek zorundadırlar (T.T.K. Md.450, 240). Ortaklarla, tasfiye memurları arasında çıkan uyuşmazlıklar, mahkemede basit yargılama usulüne göre tasfiye memurları ve ortaklar dinlenerek çözümlenir (T.T.K. Md.207/3).

Tasfiye memurlarının vergilendirme ile ilgili sorumlulukları Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Tasfiye memurları, tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye (V.U.K. Md.162) ve tasfiye dönemlerine ilişkin beyannameleri vergi dairesine vermek zorundadır (K.V.K. Md.31). Bu dönemlere ilişkin tarh olunan vergi ve cezalarla ilgili tebligatlar, tasfiye memurlarına yapılır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine göre tüzel kişiliğe sahip olanlara yapılacak tebligatın, bunların kanuni temsilcilerine yapılacağı belirtilmiştir. Tasfiye halindeki şirketin ise kanuni temsilcisi, tasfiye memurudur. Tasfiye öncesi dönemlere ait vergi, buna bağlı alacaklar ve cezalar yine tasfiye memuruna tebliğ edilir, şirket varlığından alınır. Eğer, şirket varlığından karşılanamazsa ilgili dönemdeki yönetim kurulu üyelerinden alınır (V.U.K. Md.10).

Kurumlar Vergisi Kanunu 34. madde hükmüne göre; tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergiler ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi

veya bu vergilerle, diğ er itirazlı tahriyat için karş ılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaş tırma yapamazlar. Maddenin 5. sırasında vergi ve kamu alacakları yer almaktadır. Vergileri ödemed en veya karş ılık ayırmadan 6. sıradaki alacaklara ödeme ve ortaklara paylaş tırma yaparsa, sözkonusu vergi asıl ve zamları kendisine paylaş tırma yapılmış olan ortaklardan aranabilir. Vergi asılları ortaklardan tahsil edilmiş ise ayrıca, tasfiye memurlarına başvurulamaz. Tasfiye memurları, ödedikleri vergi asılları için ortaklara, ortakların tasfiye payı karş ılamazsa, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil etmiş olan alacaklılara rüç'u edebilirler (K.V.K. Md.34/4). Fakat, Vergi Cezaları için bu rüç'u hakk ı yoktur (V.U.K. Md.10). ~~Çünkü~~ bu vergi cezaları tüzel kiş i olan şirket adına kesilir. Kaçakç ılık, kaçakç ılığa teşebbüs ile bilgi vermekt en çekinme halinde, bunlara ait cezalar, tasfiye halinde tasfiye memurları adına hükmolunur (V.U.K. Md.333, 10). Tasfiye memurları, tasfiye işlemlerinin vergi bakımından incelenmesini vergi dairesinden istemekle görevlidir (K.V.K. 35) Tasfiye memurlarının, bu şekilde sorumluluğ u tasfiye işlemlerinin incelenmesinin bitmesini müteakip şirketten (kurumdan) aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar devam eder (K.V.,K. Md.35/3).

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi hükmü uyarınca, tasfiye memurları Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesindeki vergi tevkifatından sorumludurlar (34).

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakk ında Kanuna göre; tüzel kiş ilerin tasfiyesinde, bunların amme borçlarını ödeme (A.A.T.U.H.K. Md.32)ve tasfiyenin başlad ığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirme zorunluluğ u (A.A.T.U.H.K. Md.33) tasfiye memurlarına aittir. Ayrıca, tasfiye memurlarının, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemed en veya karş ılık ayırmadan tasfiye karını, dağıtamayacakları, başka şekilde kullanamayacakları, aksi taktirde şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir (35).

Görüldüğü gibi, tasfiye memurları vergisel sorumlulukları yapmadıkları veya eksik yaptıkları taktirde, sözkonusu vergi asıl ve zamlarından ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Vergi asıl ve zamları için ortaklara veya alacağını almış olan

(34) 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları derneğ i Yayın ın, İstanbul, 1991, s. 624.

(35) 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneğ i Yayını, İstanbul, 1991, s.625.



alacaklılara rüç'u hakkı olmasına karşın veği cezaları için rüç'u hakkı olmayıp, cezalar tasfiye memurlarından alınmaktadır.

Tasfiye memurlarının ücret alma hakları vardır. Fakat, esas sözleşme veya genel kurul kararında ücret ödemeyeceğini belirtebilir (T.T.K. Md. 441). İhtilaf halinde, ücret, mahkeme tarafından tespit edilir (36).

#### **4.Görev Süresi**

Tasfiye memurlarının görev süresi, Türk Ticaret Kanununda belirtilmemiştir. Ancak, esas sözleşme veya tayin kararında bir süre tayin edebilir. Yönetim kurulunun, tasfiye memuru sıfatını taşıması durumunda, yönetim kurulu üyelerinin görev süresi olan üç yılın (T.T.K. Md.314) dolması ile tasfiye memurluğunun da sona ermesi gerekir. Esas sözleşme ile, yönetim kurulu üyelerinin, görev süresi üç yıldan az tutulmuş olabilir. Bu durumda, bu sürenin dolması ile tasfiye memurluğu da sona erer. Fakat, bu üyeler yeniden aynı göreve atanabilir. Tasfiye sona ermemiş ise, normal olarak, bunlar, tasfiye memurluğuna devam eder.

#### **5. Görevin Sona Ermesi**

Tasfiye memurlarının görevi, tasfiye memurlarının azledilmesi veya diğer sebepler ile sona erebilir.

##### **A) Tasfiye Memurlarının Azli**

Tasfiye memurları, genel kurul tarafından veya mahkeme tarafından azledilebilir.

##### **a). Genel kurul tarafından azil**

Tasfiye memurları, ister esas sözleşme veya genel kurul kararıyla tayin edilmiş olsun, yada isterse bu görev, yönetim kurulu tarafından yapılsın, her zaman genel kurul

(36) DOMANIÇ, a.g.e., s.1476.

tarafından azledilebilir. Azledilen tasfiye memuru veya yönetim kurulu üyelerinin yerine, yenilerin yine genel kurul tayin edebilir (T.T.K. Md.442). Genel kurul, azledilen tasfiye memuru kadar, tasfiye memuru atamak zorunda değildir. Önceki kadar, daha az veya daha çok tasfiye memuru atayabilir.

• Genel kurul, tasfiye memurunu azlederken herhangi bir neden göstermek zorunda değildir. Esas sözleşmeyle, genel kurulun azil yetkisi kaldırılamaz. Ancak, tasfiye memurunu mahkeme atamış ise, bu taktirde genel kurulun azil yetkisi yoktur. Bu istisna dışında, genel kurulun azil yetkisi oldukça geniş ve serbesttir.

#### **b). Mahkeme tarafından azil**

• Mahkemece atanan tasfiye memurları, mahkeme tarafından azledilir. Tasfiye memurları hangi yolla atanırsa atansın, ortaklardan birinin talebi üzerine, mahkeme, haklı nedenlere dayanarak tasfiye memurlarını azledebilir. Yerlerine, yeni tasfiye memurları tayin edebilir (T.T.K. Md.442)

#### **B). Görevin Diğer Sebeplerle Sona Ermesi**

Normal olarak, tasfiye memurlarının görevi tasfiyenin ve tasfiye işlemlerinin vergi açısından incelenmesinin tamamlanması ile sona erer.

Tasfiye memurluğu istifa, ehliyetin kaybolması, kısıtlılık gibi hallerde sona erebilir (B.K. Md.397). Genel Kurulun, tasfiye sebep ve kararını ortadan kaldırmasıyla da, tasfiye memurluğu sona erebilir (37).

Yönetim kurulunun, tasfiye memurluğu yapması halinde ise; yönetim kurulu üyelerinden biri iflasa tabi kimselerden olup iflasına karar verilir veya hacir altına alınır yada üyelik için gerekli kanuni nitelikleri kaybederse (T.T.K. Md.312), ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, emniyet suistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı

(37) DOMANIÇ, a.g.e., s.1478.

mahkum edilmesi halinde, yönetim kurulu üyeliği sona erer (T.T.K. Md.315/2). Dolayısıyla, tasfiye memurluğu da sona ermiş olur.

#### IV- TASFİYE İŞLEMLERİ

Sermaye şirketlerinin tasfiyeye girmeleri halinde yapacakları tasfiye işlemleri, tasfiyenin tescil ve ilanı, ilk envanter ve bilançonun düzenlemesi, şirket alacaklılarını beyana davet ve bunları himaye (koruma), defterleri tutma, şirket borçlarının şirketin malvarlığından fazla olması halinde iflas talebinde bulunma, cari işlemlerin tamamlanması, pay bedellerinin tahsil edilmesi, aktifleri paraya çevirme, borçları ödeme, tasfiye hasılatının bankaya yatırılması, ara, son ve kesin bilançoların yapılması, tasfiye paylarının dağıtılması ve tasfiyenin tamamlandığının vergi dairesine bildirilmesidir. Şimdi, bunları sırasıyla inceleyelim.

##### 1. Tescil Ve İlan

Yönetim Kurulu, tasfiyeye giriş iflas dışında bir sebeple olmuşsa, durumu ticaret siciline kaydettirir ve en çok bir hafta ara ile üç defa ilan ettirir,(T.T.K. Md.438). Limited şirketlerde, bu görev müdürlere aittir (T.T.K. Md.550). Tescil ve ilan için Ticaret Siciline verilecek olan dilekçeye; genel kurul kararı (2 adet), tasfiye memurlarına ilişkin imza sirküleri (2 adet), hazirun cetveli eklenir.

Tescil görevi, yönetim kuruluna, kurul olarak verildiğinden, yönetim kurulu üyeleri tek başlarına tescil talebinde bulunamazlar. Yönetim Kurulunun, şirketin sona ermesini tescil ettirecek şekilde mevcut olmaması halinde, genel kurul, tescil görevini; başka kişilere, denetçilere veya tasfiye memurlarına, yönetim kurulunun mevcut olmaması ile birlikte şirketin sona ermesi genel kurulun devamlı toplanamaması sebebiyleyse, tescil görevi; mahkemece tayin edilen tasfiye memurlarınca yerine getirilir <sup>(38)</sup>.

Tasfiyeye giriş sebebi iflas ise, iflas kararı, icra ve iflas kanunu hükümlerince

(38) SOYGÜR, a.g.e., s.118-119.

(İ.İ.K. Md.166) iflas idaresince ticaret siciline bildirilir.

Tasfiyesi, tescil ve ilan edilen şirket, tüzel kişiliğini devam ettirmekle beraber, ticaret ünvanını, üçüncü kişilerin uyarılması amacıyla «tasfiye halinde» ifadesi ile birlikte kullanılır (T.T.K. Md.439).

## 2. İlk Envanter Ve Bilanço

Tasfiye memurları ilk olarak şirketin durumunu saptamak için bir envanter ve bilanço hazırlarlar ve genel kurul onayına sunarlar (T.T.K. Md.444).

Tasfiye memurları, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdürleri davet ederler. Davette toplantı gün ve yerinin, saatinin gösterilmesi gerekir. Davete gelirlerse birlikte, davete gelmezlerse tasfiye memurları kendileri, şirketin mali durumunu gösteren envanter ve bilanço düzenlerler. Gerekirse, malvarlığına değer biçmek için uzman kişilere başvurabilirler. Düzenlenen envanter ve bilanço, varlıkların defter değerlerine göre değil, piyasa değerine göre düzenlenir. Bu düzenlenen bilançoda, yedek akçe ve amortismanlara gerek yoktur. Bu bilançodan amaç, şirketin mali durumunu tespit etmek (T.T.K. Md.441), aktiflerin borçları karşılayıp karşılamadığını ve bu nedenle mahkemedan iflas talebinde bulunup bulunmayacağını, ödenmiş sermayenin tahsiline gerek olup olmadığını belirlemektir<sup>(39)</sup>.

Düzenlenen envanter ve bilanço tasfiye memurlarının hazır bulunması ile yönetim kurulu, limited şirketler de müdürler tarafından imzalanır. Yönetim Kurulu veya müdürler imzadan kaçınır veya imza etmeye gelmezlerse, durum zabıtla tespit edilir ve sadece tasfiye memurlarınca imzalanır. Tasfiye memurları, şirket malvarlığına, belge ve defterlere el koyar. Envanter ve bilanço genel kurula sunulur. Genel Kurul, bu bilanço ve envanterin düzeltilmesini, yeniden düzenlenmesini veya reddini isteyebilir (T.T. K. Md.369/2).

(39) DOMANIÇ, a.g.e.; s.1483.

### 3. Şirket Alacaklılarını Beyana Davet

Alacaklı oldukları şirket defterleri veya diğer belgelerden anlaşılan ve ikametgahları bilinen alacaklılar taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (T.T.K. Md.37) ile ve aynı zamanda esas sözleşme ile belirlenen ilan yollarıyla şirketin tasfiyesinden haberdar edilip, alacaklarını bildirmek için davet edilirler (T.T.K. Md.445/1). Buradaki davet, Türk Ticaret Kanunu 438. maddesindeki ilandan farklı, buna ek olarak yapılan gerekli bir işlemdir. Bu davette en az üç defa yapılır (T.T.K. Md.447/2). İlan, şirket alacaklılarının belgeleriyle bir yıl içinde şirkete başvurmaları gereği yazılır. Bir yıllık sürenin başlangıcı, üçüncü ilanın yapıldığı tarihtir (T.T.K. Md.438). Bir yıllık süre içinde ortaklara ödemedede bulunulmaz.

Henüz defter kayıtlarına geçmemiş alacaklar (diğer belgeler muhtevassından anlaşılan alacaklar içine girer) icra yoluyla takip edilen alacaklar, dava konusu olan ihtilafli alacaklar, şarta bağlı alacaklar da bu davette, davet edilir.

### 4. Şirket Alacaklılarını Himaye

Alacaklı oldukları bilinenler, beyanda bulunmasalar bile alacak tutarları notere verilir. Henüz muaccel olmayan borçlarla, ihtilafli borçlartutarı kadar parada, bu borçlar için notere verilir. Fakat, bu gibi borçlar için yeterli teminat ayrılmış veya şirket varlığının ortaklar arasında dağıtımı bu borçların ödenmesine bağlandığı durumlarda, notere bu boçlar için tevdi gerekmemektedir (T.T.K. Md.445/2-3).

Bunlara uygun hareket etmeyen tasfiye memurları, haksız ödedikleri paradan dolayı müteselsilen sorumlu olurlar (T.T.K. Md.445/4, 224).

Türk Ticaret Kanunu madde 438 ve madde 447/2'de ifade edilen 1 yıllık süre, içinde alacaklılarının beyanda bulunmaması, alacaklının hakkını kaybettirmez. Şirket kayıtlarında alacaklı görünmeyen, yani alacağı defterlerde hiç yer almamış veya defterlerde yer almakla beraber ödenmiş gözükten alacaklılar, bir yıllık süre içinde veya mahkemenin daha önce dağıtım kararı vermesinden önce başvurmamışlarsa, bu durumda, bunlar için

tasfiye memurunun notere bir tevdi bunları bilmemesi nedeniyle, sözkonusu olmayacaktır. Bu durumda, tasfiye memurlarının Türk Ticaret Kanunu madde 445/4'deki müteselsilen sorumlulukları sözkonusu değildir. Bu alacaklılar, tasfiye memurlarının emrinde kalan mal ve haklarla, haksız tasfiye payı alan ortaklara, sebepsiz zenginleşme kurallarınca başvurma imkanı vardır. Kötü niyet halinde, Türk Ticaret Kanunu madde 473'e kıyasen kötü niyetli ortaklardan veya deftere alacağın işlenmemiş olması halinde, yönetim kurulu üyelerinden (T.T.K. Md.336/3) alacak istenebilir.

→ Alacaklıların gerekli belge ve beyanına karşın, tasfiye memurları alacağı kabul etmiyorlarsa, alacaklılar, şirket aleyhine dava açabilir. Davada belirlenen alacak, şirket için kesin bir borç haline gelir.

Görüldüğü gibi iflas dışındaki tasfiye halinde Türk Ticaret Kanunu şirket alacaklılarının, hakları olan alacaklarını almaları için gereken olanakları sağlamıştır.

## 5. Defterleri Tutma

→ Şirket tasfiye haline girmiş olsa bile, tüzel kişilik devam ettiği için, şirketin tutmak zorunda olduğu ticari defterlerin kullanılmasına devam edilir. Ayrıca, tasfiyenin düzenli biçimde yürümesi için gerekli diğer defterler tutulmalıdır. Bu defterler, tasfiye memurlarınca tutulur (T.T.K. Md.450, 227).

## 6. Şirket Borçlarının Şirket Malvarlığından Fazla Olması Halinde İflas Talebi.

İlk envanter ve bilançodan veya alacaklılara yapılan davetle, ilan sonucu başvuran alacaklılardan, şirketin borç ve taahhütlerinin, şirket varlığından fazla olduğu anlaşılırsa, tasfiye memurları durumu derhal mahkemeye bildirmek zorundadırlar. Durum, mahkemeye, şirket alacak ve borçlarını, belgeleriyle gösteren ayrıntılı bir dilekçe verilerek bildirilir. Dava hasımsız olarak açılır, duruşmalı inceleme yapılır, gerekirse bilirkişi raporu alınır. Durum gerçekten, tasfiye memurlarının bildirdiği gibi şirket borçları, şirket varlığını aşıyorsa, mahkeme iflasın açılmasına, önceden bir takibe gerek duymadan, karar verir (T.T.K. Md.446/2). Mahkemenin vereceği karar temyiz edilebilir.

Şirket borçlarının, şirket varlığından fazla olması halinde, tasfiye memurları ödeme yapamazlar.

### **7. Cari İşlemleri Tamamlamak**

Tasfiye memurları, öncelikle şirketin tasfiyesi öncesinde başlamış olup, henüz sonuçlandırılmamış ve işlemleri tamamlarlar. Böylece tamamlanmamış işlemlerin, yarım kalması önlenmiş olur. Tamamlanmamış işleri, tamamlamak için yeni işler yapabilirler. Ancak, bu işlerin tasfiye amacıyla yapılması gerekir (T.T.K. Md.450, 231). Genel kurulca, şirket konusuna giren işlere devam kararı alınmışsa, bu işlere de geçici olarak devam edebilir (T.T.K. Md.450, 232).

### **8. Pay Bedellerini Ve Alacakları Tahsil Etmek**

Şirketin varlıkları, borçların ödenmesine yetmiyorsa, tasfiye memurları ortaklardan, ödenmemiş sermaye paylarının ödenmesini isteyebilirler (T.T.K. Md.446/1). Otaklar şirket kurulurken, bu sermayeyi taahhüt etmişlerdir ve taahhütlerinden dolayı sorumludurlar. Tasfiye memurları, sadece ödenmemiş sermayeyi değil, borçlulardan şirketin bütün alacaklarını tahsil eder (T.T.K. Md.230).

### **9. Aktifleri Paraya Çevirmek**

Şirketin para olarak mevcudu borçların ödenmesine yetmiyorsa, tasfiye memurları aktifleri paraya çevirebilir (T.T.K Md.446/1). Mal, kıymetli evrak ve gayrimenkulleri satarlar. Tasfiye memurları şirket varlıklarını açık arttırma yolu ile satmak zorunda olmayıp, genel kurul aksine karar vermiş olmadıkça, pazarlık suretiyle de satabilirler (T.T.K. Md.443/1). Açık arttırma yada pazarlık yolundan birini seçebilirler.

Aktiflerin toptan satılabilmesi için, genel kurul kararına gerek vardır. Genel Kurul, aktiflerin toptan satılması kararını, sermayenin yarısına (1/2) sahip pay sahiplerinin veya temsilcilerinin, ilk toplantıda bu oran sağlanamazsa, ikinci toplantıda sermayenin üçte birine

(1/3)'e sahip olan pay sahipleri veya temsilcilerinin mevcut oylarının çoğunluğu ile verir (T.T.K. Md.443/2, 388/3-4).

Aktiflerin gerek açık arttırma veya pazarlık yoluyla, gerekse genel kurul kararıyla toptan satılabilmesi, tasfiye memurlarına, tasfiyeyi kısa zamanda bitirmelerini sağlama yönünden bir kolaylık getirmektedir.

## 10. Borçları Ödemek

Şirketin ilk bilançosundan ve alacaklıların daveti sonucunda anlaşılan duruma göre şirket borçlarının, varlığından fazla olmadığı anlaşılırsa, ancak bu durumda, tasfiye memurları borçları ödeyebilirler (T.T.K. Md.446/1). Bunun için, aktiflerin satılarak paraya çevrilmesi veya borç miktarı kadar şirketin nakit parasının bulunması gereklidir.

Alacaklıları davet sonucu şirkete başvuran alacaklıların, alacakları ödenir. Şirkete başvurmamış olmakla birlikte, alacaklı oldukları bilinenlerin, alacak tutarları notere tevdi edilir (T.T.K. Md.445/2).

Şirketin vadesi henüz gelmemiş borçlarını, tasfiye memurları iskontonun tenzili suretiyle hemen ödeyebilirler. Alacaklılar da, bu yolu kabul etmek zorundadırlar (T.T.K. Md.450, 236). Şirket ile alacaklılar, iskonto tutarında anlaşabilirler. Böyle bir anlaşma olmazsa, İcra ve İflas Kanun'un 195/II maddesi kıyasen uygulanmak suretiyle ödemenin teklif edildiği gün ile vade günü arasındaki süre için kanuni faiz, hesaplanır<sup>(40)</sup>. Alacaklılar, iskonto tenzili suretiyle ödemeyi kabul etmezlerse, indirim yapmadan borcu vadesinde ödemek üzere, tasfiye memurları notere tevdi edebilirler (T.T.K. Md.445/3). Böylece, borçtan kurtulabilirler. Alacaklı, borç faizli ise faizden mahrum edilmeyeceğinden indirim yapılamaz<sup>(41)</sup>. İhtilafli borçlardan da, borç tutarı notere tevdi edilerek kurtulunabilir. Vadesi gelmemiş ve ihtilafli alacaklarda<sup>borçlarla</sup> teminat gösterilmesi ile notere tevdiye gerek kalmaz (T.T.K. Md.445/3). Alacaklılar, rüçhan hakları yoksa, eşit işleme tabi tutulurlar.

(40) ERİŞ, a.g.e., s.780.

(41) SOYGÜR, a.g.e., s.123.



anlamına gelir. Bu zarar, esas sermayenin de kaybı şeklinde büyümüşse, bu durumda ortaklar, şirkete ödedikleri; sermaye payını tam olarak alamayacaklardır. Yani, tasfiye bakiyesi, ortakların ödedikleri sermaye paylarına yetmeyecektir.

Tasfiye memurları, ara ve son bilançolar ile bir bakıma ortaklara bilgi bilgi verme mecburiyetini de (T.T.K. Md.450, 240) yerine getirmektedirler.

### 13. Tasfiye Paylarının Dağıtılması

Tasfiye halindeki şirketin borçları ödendikten sonra kalan mevcuda, tasfiye bakiyesi (*artığı*) denir. Kalan bu mevcuttan ortakların aldığı paya ise «*tasfiye sonucuna katılma payı (hakkı)*» veya «*tasfiye payı*» denir.

Tasfiye sonunda, şirketin borçları tamamen ödense bile, tasfiye bakiyesi hemen ortaklara dağıtılmaz. Dağıtım yapılabilmesi için, alacaklılara yapılan üçüncü davetten itibaren 1 yıl geçmiş olması gereklidir (T.T.K. Md.447/2). Eğer 1 yıl geçmeden dağıtım yapılmışsa, tasfiye memurları bundan dolayı, müteselsil olarak sorumludurlar (T.T.K. Md.438, 445/4). Bu durumda, tasfiye memurlarının 1 yıl geçmeden dağıtım yapamaması, tasfiyenin de en az 1 yıl süreceği anlamına gelir.

Ancak, alacaklılar için bir tehlike görülmediğinde mahkeme, tasfiye sonucunu, alacaklıları üçüncü davetten itibaren 1 yıl geçmeden de dağıtılmasına, talep üzerine karar verebilir (T.T.K. Md.447/2). Tasfiye payının dağıtılabilmesi için, davet üzerine beyanda bulunan alacaklıların vadesi gelmiş alacaklıları ödenmiş, beyanda bulunmamış, fakat bilinen alacaklıların, alacakları notere tevdi edilmiş, vadesi gelmemiş borçlar indirim (iskonto) yapılmak suretiyle ödenmiş veya indirim yapılmadan vadesinde ödenmek üzere notere tevdi edilmiş veya vadesi gelmemiş ihtilafli borçlar, şartla borçlar yeteri kadar teminatla karşılanmış (T.T.K. Md.445) ve kesin bilanço genel kurul tarafından kabul edilmiş (T.T.K. Md.446/3) olmalıdır. Böyle bir istisna getirilmesi, tasfiye işlemlerini hemen tamamlamış şirketlere, tasfiyelerini bir yıldan kısa zamanda bitirmelerini sağlar. Böylece, aynı zamanda, tasfiye memurlarının tasfiyeyi kısa zamanda bitirme

yükümlülüklerinin yerine gelmesine yardımcı olur.

Tasfiye bakiyesinin ortaklar arasında dağıtılmasında, önce esas sözleşme hükümleri uygulanır. Esas sözleşmede, tasfiye bakiyesinin payları itibari değerlerine veya başka bir ölçüye göre dağıtılabileceği ön görülebilir. Esas sözleşmede, aksine bir hüküm yoksa, bakiye ortaklar arasında ödedikleri sermaye oranında dağıtılır (T.T.K. Md.455). Bu arada, tasfiye bakiyesi üzerinde imtiyaz veren, paya bağlı imtiyaz hakları ve intifa senetleri dikkate alınır (T.T.K. Md.447/1).

Tasfiye payının dağıtımı, para olarak yapılır. Fakat esas sözleşme ile yada genel kurulun alacağı bir kararla, dağıtımın nakit ve ayın olarak veya ayın olarak yapılması öngörülebilir (T.T.,K. Md.447/3).

#### **14. Tasfiyenin Tamamlandığının Vergi Dairesine Bildirilmesi**

Tasfiye payları, ortaklara ödendikten sonra tasfiye sona erer. Tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını bildirmek zorunda oldukları gibi tasfiyenin bittiğini de vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (V.U.K. Md.162). Tasfiye memurları, tasfiye beyannamesini verirken, bir talepname ile tasfiye işlemlerinin vergi açısından incelenmesini isterler (K.V.K. Md.35). İnceleme tamamlandıktan sonra vergi dairesi, vergi alacağının kalmadığına ve şirketin sicilden silinebileceğine ilişkin bir belge verir (43).

#### **V- TASFİYE SONA ERMESİ VE SONUÇLARI**

Tasfiyenin sona ermesi şirketin kendi içinde sonuçlanmasıdır. Tasfiyenin sonuçlarını, defterlerin saklanması ve şirketin sicilden çıkarılması olarak iki başlık altında inceliyoruz. Tasfiyenin sonuçları üçüncü kişileride ilgilendirir.

(43) DOMANIÇ, a.g.e., s.1493.

## 1. Tasfiyenin Sona Ermesi

Tasfiye payları ödendikten sonra, tasfiye memurlarınca bir rapor düzenlenir. Düzenlenen bu raporla tasfiye kapatılır. Böylece, tasfiye şirketin kendi içinde sonuçlanmıştır.

## 2. Tasfiyenin Sonuçları

### A). Defterlerin Saklanması

Türk Ticaret Kanunu 448. maddesinin yaptığı yollama nedeniyle tasfiyesi tamamlanan sermaye şirketlerinin belge ve defterlerinin saklanmasında aynı kanunun 68. madde hükümleri uygulanır.

✓ Şirkete ait defterler, diğer evrak ve belgeler 10 yıl saklanmak üzere notere verilir. Sürenin başlangıcı, belge tarihi ve defterin kapanış tasdikinde veya kapanmış tasdikine tabi değilse, en son yapılan işlemin tarihinden itibaren başlamaktadır. Defter saklamada noterlerin gösterdiği çekimserlik, mahkemeden alınan bir kararla çözüme bağlanır<sup>(44)</sup>. Kağıt ve defterlerin noter gideri ve noter ücreti, şirket varlığından peşinen ödenir. Şirket varlığı yoksa, bu durumda, şirket genellikle iflas etmiş olacağından kağıt ve defterler iflas dosyasında, iflas dairesince saklanacaktır. Saklanan defterler, ileride çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümünde dayanak teşkil edecektir.

Kanuni saklama süresi içinde belge ve defterler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi doğal afetler sebebiyle zayi olursa, bunları saklayan noter, bu kaybı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden bir belge verilmesini ister. Bu belgeye «zayi belgesi» denilmektedir. Herhangi bir nedenle defterler istenildiğinde, noter zayi belgesi almamışsa, bu halde durum defterleri ibrazdan kaçınma olarak değerlendirilir.

Tasfiye memurlarının, tasfiyenin vergi açısından incelenmesiyle sorumluluğu kalmadığından defterlerin saklanması sadece genel bir hükmün uygulanmasıdır.

---

(44) ERIŞ, a.g.e., s.1293.

### B). Şirket Ünvanının Sicilden Çıkarılması (Terkin)

Tasfiyenin kapanması ile şirket, kendi içinde tasfiyesini sonuçlandırmış, kapatmıştır. Ancak, tüzel kişilik «tasfiye halinde» ibaresi ile devam etmektedir. Üçüncü kişiler açısından da tasfiyenin sonuçlanması için, şirket ünvanının sicilden çıkarılması gerekmektedir./

Tasfiyenin sona ermesi üzerine tasfiye memurları, ticaret sicili memurluğundan şirketin ticaret ünvanının terkinini (kaydın silinmesini) isterler (T.T.K. Md.449). İlgili tüm belgeler (genel kurul kararı (2 adet), pay sahipleri (hazirun) cetveli, tasfiye sonu bilançosu, mal beyannamesi) bir dilekçeye eklenerek, terkin talebinde bulunulur. Terkin talebi, tek bir tasfiye memuru tarafından istenebilir. Şirketin ticaret ünvanı sicilden silinir. Bu durum, tescil ve ilan edilir (T.T.K. Md.449). Böylece, şirketin tüzel kişiliği sona erer.

Tescil ve ilan işlemleri tamamlandıktan sonra, sicil memurluğuna verilen belgelerin aynı (genel kurul kararı, bu defa 1 adet olarak) ve ilave olarak ilanı taşıyan gazete (2 adet) Ticaret Bakanlığına gönderilir.

Ticaret sicil memurluğu, kaydın silinmesi (terkin) talebini reddederse, durum mahkemece çözümlenir. Kaydın silinmesinden sonra, şirketin alacak ve borçları ortaya çıkarsa, tasfiye memurları veya ortaklar sicildeki terkin kaydının kaldırılmasını isteyebilirler. Bu konuda, uyuşmazlık çıkarsa durum yine mahkemede çözümlenir (45).

---

(45) ERIŞ, a.g.e., s.1294.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TASFİYE KARI VE VERGİLEME

#### I- TASFİYE DÖNEMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde «Her ne sebele olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur» hükmü yer almaktadır. Maddede geçen hesap dönemi, Vergi Usul Kanunu 174. maddesi ile takvim yılı olarak kabul edilmiştir. İlgililerin talebi üzerine, Maliye Bakanlığınca onikişer aylık özel hesap dönemleri belirlenebilir. Bunların kazançları, özel hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır (V.U.K. Md.174). Özel hesap dönemine sahip şirketlerde de, tasfiye haline girmesi halinde de, özel hesap dönemi yerine, vergilendirme dönemi olarak yine tasfiye dönemi geçerli olur.

Genel olarak tasfiye dönemi, tasfiyeye girdiği tarih ile tasfiyenin sonuçlandığı tarih arasındaki süredir, dönemdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise tasfiye dönemi; tasfiyeye girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki, tasfiyenin sonuçlandırılmasına kadar her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılmıştır (K.V.K. Md.30/2). Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde, genellikle tasfiye takvim yılı bitmeden, yıl içinde tamamlanır. Bu durumda son tasfiye dönemi, takvim yılının başlangıcı (1/1/...) ile tasfiyenin sonuçlandığı tarihtir. Tasfiye, kısa zamanda tamamlanmış, bir tek takvim yılını aşmamış olabilir. Diğer bir deyişle,

tasfiye, aynı takvim yılı içinde tamamlanmış olabilir. Eğer, tasfiye aynı takvim yılı içinde sona ermişse, bu durumda tasfiyeye giriş ve bitiş tarihleri arasındaki dönem, kurumun tasfiye dönemidir (K.V.K. Md.30/3).

Tasfiye dönemlerinin ve beyanname verme tarihlerinin belirlenebilmesi için, tasfiye başlangıç ve tasfiye bitiş tarihlerinin tespiti gerekir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiyenin başlangıç ve sonu tespit edilmemiştir. Tasfiyenin başlangıç ve sonu Türk Ticaret Kanunu ve İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan hükümlere göre tespit edilmektedir.

Tasfiye infisahını izleyen safhadır. Sermaye şirketleri, iflas dışında bir nedenle tasfiyeye girdiklerinde, durum şirketin yönetim kurulunca, limited şirketlerde müdürlerce ticaret siciline tescil ve birer hafta ile ilan ettirilir (T.T.K. Md.438). Ticaret Siciline infisahın tescil ettirildiği tarih, diğer bir deyişle tescil tarihi, tasfiyenin başladığı tarih olarak kabul edilmektedir.

İflas halinde, ilgili mahkemenin iflas kararındaki iflasın açılma tarihi, tasfiyenin başlangıç tarihidir (İ.İ.K. Md.165).

Tasfiye memurlarının, tasfiye işlemlerini tamamlayıp, tasfiye bakiyesini ortaklara dağıtımaları ile tasfiye fiilen sona ermektedir. Ancak, hukuken tasfiye sonunda düzenlenen bilançonun ve kesin hesapların, genel kurul tarafından tasdik edildiği tarihte sonuçlanmış kabul edilir. (T.T.K. Md.446). Dolayısıyla, tasfiyenin bitiş tarihi, son bilançonun genel kurulca tasdik tarihidir.

«Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığının 17.3.1980 gün ve 22118-149/186 sayılı müktezasında kesin tasfiye tarihi olarak Ticaret Sicilindeki ilan tarihinin esas alınması görüşüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığının bu müktezası Ticaret Kanunu ile çelişmektedir» (46). «Bu konuda Danıştay'ın 13.4.1970 tarih ve 4970/1971 sayılı kararında «Bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesi tasfiyenin bittiğinin gazete ile ilan edilmesi satışına bağlı olmayıp, Türk Ticaret Kanunu'nun 446. maddesinin son fıkrasına göre, tasfiye memurunun tasfiye sonucunda tanzim ederek şirketin genel kuruluna

(46) M. Nadi ABBASOĞLU, «Tasfiye, Devir Ve Birleşmede Kurumlar Vergisi» VERGİCİ VE MUHASEBECİ EL DİALOG DERGİSİ, S.4, (1991), s.19.

sunacağı kat'i bilançonun bu kurulca tasdiki ile tekamül eder» şeklindedir» (47).

İflas nedeniyle tasfiye başlamışsa, tasfiyenin bitiş tarihi, mahkeminin iflasın kapanması kararını verdiği (İ.İ.K. Md.254) tarihtir.

Tasfiyenin başlangıç ve tarihleri ile ilgili örnekler aşağıda dipnotta verilmiştir.(48).

## II- TASFİYE KARI

(47) Recep TURGAY, «Şirkelerde Tasfiye», MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl:9, S.33, (Ağustos 1983), s.74.

(48) Örnek 1:

Bir anonim şirket 1.11.1989 tarihinde tasfiye kararı almış ve 1.12.1989 tarihinde tescil ve ilan ettirilmiştir. 30.6.1991'de düzenlenen son bilançosu 5.7.1991 tarihinde, şirket genel kurulunca kabul edilmiştir.

Şirketin tasfiye dönemleri şöyledir:

1.12.1989 - 31.12.1989	1. Tasfiye dönemi
1. 1.1990 - 31.12.1990	2. Tasfiye dönemi
1. 1.1991 - 5. 7.1991	3. ve son Tasfiye dönemi

Örnek 2:

Özel hesap dönemi 1 Haziran/31 Mayıs olan anonim şirketin iflası nedeniyle ticaret mahkemesi kararında 15.6.1990 tarihi iflasın açılma tarihi olarak gösterilmiştir. Ticaret Mahkemesi iflasına 1.8.1992 tarihinde karar vermiştir.

Tasfiye Dönemleri:

15.6.1990 - 31.12.1990	1. Tasfiye dönemi
1.1.1991 - 31.12.1991	2. Tasfiye dönemi
1.1.1992 - 1. 8.1992	3. ve son Tasfiye dönemi

Örnek 3:

Limited şirket 15.2.1992 tarihinde tasfiye kararını tescil ve ilan ettirmiş, tasfiye son bilançosu 1.8.1992'de düzenlenmiş, 16.8.1992 tarihinde şirket genel kurulunca tasdik edilmiştir.

Bu durumda tasfiye aynı takvim yılı içinde tamamlanmıştır. Tasfiye dönemi 15.2.1992-16.8.1992'dir.

Tasfiye halindeki şirketlerin normal faaliyetleri sona ermesine karşın, tasfiye sonuna kadar kar veya zarar ortaya çıkaran birtakım işlemlerde bulunacaklarından, tasfiye sonucunda da doğal olarak bir kar veya zarar ortaya çıkacaktır. Kurumların net varlığını ortaya çıkarmak amacıyla yapılan tasfiye işlemleri sonucunda elde edilen kazanç «tasfiye karı» denir. Kurum kazancı; şirket esas sözleşmesinde belirlenen amaç ve konusuyla ilgili faaliyetlerden doğarken, tasfiye karı; şirketin tasfiye işlemleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Şirketin tasfiyeye girmesiyle faaliyet dönemi kazancı yerine, tasfiye önemi karı sözkonusu olmaktadır.

Normal olarak şirketin kurumlar vergisi matrahı safi kurum kazancı olduğu halde, tasfiye halindeki şirketin kurumlar vergisi matrahı tasfiye karıdır (K.V.K Md.32/1). Kurum Vergisi Kanunu'nun 32 ve 33. maddelerinde tasfiye karının, nasıl tespit edileceği düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nunda tasfiye karı, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark, olarak tanımlanmıştır. Bunu, matematiksel olarak formüle edersek,

$$\text{Tasfiye Karı} = \text{Dönemsonu}^{\text{Servet Değeri}} - \text{Dönembaşı Servet Değeri}'\text{dir.}$$

Tasfiye nedeniyle, sabit kıymetlerin piyasa değeri ile satılmaları halinde, ekonomideki fiyat artışları dolayısıyla, bunların defter değeri arasındaki fark yüksek olur. Bu fark, eskiden alınmış ve ıskartaya çıkarılmamış varlıkların payı ne kadar yüksekse o kadar büyük olur. Bunlar kar ve zarar hesabına kar olarak geçirilir (V.U.K. Md.328) ve tasfiye karının yüksek olmasına neden olur. Bu türlü gerçek dışı matrahların oluşması, fiyat artışları etkisini gideren bir indekslemeye, yeniden değerlemeye vergisizce izin verilip, önlenmelidir.

Tasfiye karı<sup>nin</sup> tanımında bahsedilen servet değeri, tasfiye karının hesaplanmasında önemlidir. Tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki servet değerleri tespit edilip, kanunun kabul ettiği giderler düşülüp, kanunen kabul edilmediği halde düşülmüş olan giderler ilave edilip, tasfiye karı bulunur. Tasfiye dönemlerine bağlı olarak, tasfiye karı ayrı ayrı bulunacaktır. Nihai dönemde bunların hepsi birlikte değerlendirilecektir.



## 1. Servet Değerinin Mahiyeti

Kurumlarda kazancın tespitinde, özsermaye karşılaştırılması yapılırken (K.V.K Md.13/2, G.V.K. Md.3 8) kurumun tasfiyesi halinde özsermaye karşılaştırması yerini, servet değeri karşılaştırmasına bırakmaktadır.

Servet değeri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nunda kesin olarak tanımlanmamıştır. Fakat, kanunun 33. maddesinde «tasfiye dönemi başındaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki <sup>bilançosunda</sup> görülen özsermayedir» şeklinde bir tanımlama yapılarak, servet değeri, özsermaye ile eş anlamlı kullanılmıştır. Çünkü, tasfiyeye girerek normal faaliyetlerine son veren bütün işlemlerin tasfiyeye yönelten kurumlarda, özsermaye iktisadi bakımdan gördüğü görevi yani fonksiyonel niteliğini kaybederek, statik servet halini almaktadır.

Servet değeri ile özsermaye tamamen aynı değildir. Vergi Usul Kanunu 192. maddesinde özsermayenin, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olduğu ve ihtiyatlar ve kar ayrı gösterilirse dahi özsermayenin unsurları arasında olduğu açıkca belirtilmesine rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nunda 33. maddesinin daha sonraki bentlerinde, bazı ihtiyat ve karlar ve karşılıkların, dönem başındaki özsermayeye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Özsermayenin bulunmasında, sözü edilen aktif, gerçek aktiftir. Gerçek aktif ise, aktif toplamından zararlar, ödenmemiş sermaye, aktifleştirilmiş kuruluş giderleri, birikmiş amortismanlar, karşılıklar, nazım hesaplar, emisyon primleri düşülerek bulunur.

## 2. Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri

Kurumlar Vergisi Kanunu 33. maddesine göre, tasfiye döneminin başındaki bilançoda görülen özsermaye, tasfiye dönemi başındaki servet değeridir. Bir yıldan fazla süren, daha doğrusu bir tasfiye döneminden fazla tasfiye dönemine sahip tasfiyelerde, bir önceki tasfiye döneminin dönemi sonu bilançosunda görülen servet değeri, müteakip tasfiye döneminin dönembası servet değeridir. Diğer bir deyişle, bir tasfiye döneminin dönem sonu servet değeri, daha sonraki dönemin dönembası servet değeridir.

A). Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değerine Dahil Edilmeyecek Kalemler

Tasfiye halindeki şirketin dönembaşı servet değeri hesaplanırken, bu değere dahil edilmeyecek, edilmişse indirilmesi gereken kalemler Kurumlar Vergisi Kanunu 33. maddesinde üç bent olarak sayılmıştır. Bunların dışındaki her türlü ihtiyat ve karlar özsermayeye dahildir (K.V.K. Md.33). Kanunun, üç bent olarak saydıkları şunlardır.

- a). **Temettü ve kazanç vergilerinden istisna edilerek ayrılmış olan ihtiyat akçeleri ve banka zarar karşılıkları ile 1.1.1950 - 1.1.1981 ve 1.1.1981 - 31.12.1985 tarihleri arasında ayrılmış ihtiyat akçeleri ve banka provizyonları (K.V.K Md.33/1)**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1950'den önce uygulanan ve yürürlükte kalkmış olan 755 sayılı Temettü Vergisi Kanunu ile 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu hükümlerine göre bu vergilerden istisna edilmiş her türlü ihtiyat akçeleri, bankaların Bankalar Kanunu'na göre ayırdıkları zarar karşılıkları, tasfiye dönemi başındaki servet değeri toplamına dahil edilmeyecektir. Fakat, tasfiye dönemi sonundaki servet değerine dahil edilecektir. Böylece, daha önce vergilendirilmemiş olan bu karlar tasfiye sırasında vergilendirilmiş olacaktır. Ancak, sonradan Kurumlar Vergisine tabi tutulmuş olanlar, özsermayeye dahil edilmeyeceklerdir (K.V.K. Md.33/1).

Bunun yanında 1.1.1950-31.12.1980 ve 1.1.1981-31.12.1985 tarihleri arasında ayrılmış olan ihtiyat akçeleri ve banka provizyonları tasfiye halinde, tasfiye karının hesaplanmasında dikkate alınacaktır. İhtiyatlar tasfiye sonunda ortaklara hisseleri oranında dağıtılacaktır. Tasfiye sonu bilançosundaki ihtiyatların ayrıldığı tarih önemlidir. Çünkü, bu ihtiyatlar ayrıldığı dönemlere göre farklı oranlarda çeşitli vergi tevkifatlarına tabi tutulmuşlardır (49). İhtiyatlar dönembaşı servet değerine dahil edilmeyip, vergilendirilmeden önceki brüt tutarıyla dönemsonu servet değerine dahil edileceklerdir. Ancak, bu ihtiyat ve provizyonlar üzerinden daha önceden ödenmiş olan kurumlar vergisi ve kesinti yoluyla alınan gelir vergisi, tasfiye karı üzerinden hesaplanarak ödenecek olan

(49) 2. Kitap Vergi İncelemeleri, Maliye Gümrük Bakanlığı İstanbul İli Defterdarlığı Vergi kontrol Bürosu Yayınları, İstanbul, 1991, s.378-379.

kurumlar vergisinden mahsup edilecektir (K.V.K. Geçici Md. 2, Geçici Md.13). Mahsup edilmeyen vergiler, iade olunamaz.

**b). Amortismanlar ve karşılıklar ile teknik ihtiyatlar (K.V.K. Md.33/2)**

Amortismanlar ve karşılıklar, aktifteki iktisadi kıymetlerdeki azalış ifade ettiklerinden gerçek aktif değerlere ulaşmasında, bilançonun aktif toplamından düşülmeleri gerekmektedir. Tasfiye halinde, amortisman tabi kıymet hesabı kendi bünyesi içinde kapatılarak, amortisman hesabının bilanço pasifinde korunması gerekir. Amortismanlar ve karşılıklar, dönembaşı servet değerinin hesabında özsermaye unsuru olarak kabul edilmezler. Fakat, dönem sonu servet değerine dahildirler.

Normalde, özsermaye karşılaştırılmasında gerçek aktifin bulunması sırasında, aktif toplamından amortisman ve karşılıklar düşülmektedir. Böylece, şirket karının (kurum karı) bir kısmının vergilendirilmeden şirkette kalması sağlanmaktadır. Tasfiye halinde, bunların dönembaşı servet değerinde özsermaye unsuru olarak kabul edilmeyip, dönemsonu servet değerinde dikkate alınmaları ile bunların matraha dahil edilmesi ve matraha dahil sonucu, vergilendirilmeleri sağlanmaktadır.

Sigorta teknik ihtiyatları (muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları, cari muhataralara mahsus ihtiyatlar, hayat sigortaları riyazi ihtiyatları) içinde aynı durum sözkonusudur. Şu kadar ki, sigorta teknik ihtiyatları, borçlar gibi düşünülür. Tasfiye halinde dönembaşı servet değerine dahil edilmeyip, dönemsonu servet değerinde dikkate alınması ile bunlar matraha dahil edilmiş olmaktadır.

**c) Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı (K.V.K. Md.33/3)**

Tasfiye öncesi kıst dönemi normal olarak faaliyet sonucu kardan ortaklar dışında şirket esas sözleşmesi veya genel kurul kararıyla kardan pay alacak olanların ayrılmış fakat henüz dağıtılmamış ve bilançonun pasifinde özel bir hesapta tutulan payları, bu

kimselerin şirketten alacağı niteliğinde olup, tasfiye varlığı dışında tutulması gerekmektedir. Safi kardan, şirket için bir borç olan bu tutarlar, dönembaşı özsermayenin hesaplanmasında, özsermaye olarak değil, borç olarak dikkate alınırlar<sup>(50)</sup>. Kurumlar Vergisi Kanunu 33. maddenin 3. bendi ile bunlar dönembaşı servet değerine dahil edilmemektedir. Bu tutarlar, ayrılma amacına uygun olarak tasfiye döneminde hak sahiplerine ödenmezse, dönem sonu servet değerine eklenerek vergilendirirler.

Tasfiye öncesi kıst dönem faaliyet karından, bu anlamda pay alacak kimseler esas sözleşme veya genel kurul kararıyla kardan pay alacak intifa hakkı sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, müdür memur, müstahdem gibi personeldir. Ticaret Kanunu 468. maddesi gereğince yardım akçesi varsa, bunlarda bu hükme tabidir.

### 3. Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri, tasfiye dönemi sonundaki bilançosunda görülen özsermayedir. Dönemsonu servet değeri, bilançodan özsermaye hesabına benzer şekilde hesaplanır<sup>(51)</sup>. Daha öncede belirttiğimiz gibi özsermaye gerçek aktif toplamından borçların düşülmesinden sonra kalan net değeridir (V.U.K. Md.192).

Tasfiyede amaç, şirket varlıklarının paraya çevrilerek, borçların ödenmesi, kalan tasfiye bakiyesini ortaklara dağıtmaktır. Bu amaç doğrultusunda, tasfiye işlemleri tamamlandıktan sonra, tasfiye dönemi sonu bilançosunda, normal bilançodaki çeşitli aktif ve pasif kalemler ortadan kalkar. Bilanço aktifinde varlıkların paraya çevrilmesi, alacakların tahsili, borçların ödenmesi sonunda kalan nakit değerler (kasa, banka, tasfiye memuru nezdindeki para) yada zarar, pasifinde hissedarlar, cari hesabı yada alacaklılar ile ödenecek vergilerin yer aldığı basit bir tablo görünümündedir.

---

(50) 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s.614.

(51) 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s.614.

#### 4. Tasfiye Karının Hesaplanması

Tasfiye halinde şirketin vergi matrahı, tasfiye karıdır. Bilindiği üzere, tasfiye karı, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır (K.V.K. Md.32). Bu fark, olumsuz olup tasfiye zararları da sonuçlanabilir.

Servet değeri karşılaştırılması sonucu bulunan tasfiye karı, doğrudan doğruya vergi matrahını oluşturmaz. Vergi matrahına ulaşabilmek için; tasfiye karı hesaplanırken, tasfiye dönembası servet değerine ve tasfiye dönemsonu <sup>servet</sup> değerine Kurumlar Vergisi Kanunu 32. maddenin 1.ve 2. bentleri ilave edilerek, bundan sonra bulunan rakamların karşılaştırılması yapıp, bulunan sonuçtan indirilecek giderler (K.V.K. Md.14) indirilir. Kabul edilmeyen giderler (K.V.K. Md.15) düşülmez, düşülmezse ilave edilir.

A). Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değerine Yapılacak İlaveler (K.V.K. Md.32/2).

Tasfiye dönemi başındaki servet değerine, ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler ve vergiden müstesna kazanç ve iratlar ilave edilir.

##### a). Ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler

Tasfiye haline giren şirkette, ortakların şirkete ödeme yapmaları veya değer koymaları, diğer bir deyişle sermaye arttırmaları, normal olarak sözkonusu olmaz. Çünkü, tasfiye haline giren bir şirketin, kurtulması (şirketin devamını sağlamak) aksine karar verilmemişse sözkonusu olmadığına göre, şirket ortakları sorumluluklarını arttıracak sermaye arttırımı yoluna gitmezler. Bu yola nadiren, şirketin ödenmemiş sermayesi bulunduğu ve şirket varlığı borçları karşılamadığı durumlarda gidilebilir.

Mevcut sermayeye ilaveten bir ödeme yapılması halinde, tasfiye sonu servet

değeri, bu ödeme kadar artacağından, bir kazanç niteliğinde olmayan bu ödemelerin tasfiye karı olarak vergilendirilmemesi için, tasfiye dönembası servet değerine ilave edilmesi gerekir (K.V.K. Md.32/2).

Ancak dikkat edilmesi gereken nokta, bu ödemenin sermaye, kar veya ihtiyat hesaplarına yazılmak suretiyle yapılıp yapılmadığıdır. Normal bir borç-alacak niteliğinde, ortaklar tarafından şirkete yapılan ödemeler, aynen üçüncü kişilerin şirkete verdikleri borçlar gibidir. Şirketten ortağın alacağı olacaktır. Bu ödemeler, tasfiye dönemi başındaki servet değerine dahil edilmezler. Diğer borçlar gibi, bunların tasfiye sırasında ödenmesi gerekir.

#### **b). Vergiden müstesna bulunan kazanç ve iratlar**

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde (17 bent olarak) sayılmıştır. Bunları kısaca şöyle sayabiliriz.

Risturm istisnası, yurt dışı faaliyetlerinden, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden, dış navlundan sağlanan ve Turzim Müessesesi Belgeli veya seyahat acentaları işletme belgesine sahip kurumların elde ettikleri dövizlere sağlanan döviz istisnaları, sanayi ürünü ve yaş meyve ve sebze ihracat istisnası, emisyon primi istisnası, devirde zararlara sağlanan istisna, okul, kreş, spor tesisi, yurt ve sağlık işletmelerine sağlanan istisna, devlet tahvili, hazine bonosu, gelir ortaklığı senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançta sağlanan istisna, Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığı tekelindeki ulaştırma işlerinden elde ettiği kazançlara sağlanan istisna, Ba: kalar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara sermayeye iştirak nisbetinde belirli oranlarda sağlanan istisnalar.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bu bazı kazançların ve iratların tasfiye sırasında elde edilmeleri mümkündür. Şirketin vergi dışı tutulmuş kazanç ve iratlarının vergilendirilmemesi için, tasfiye sırasında elde edilmiş ve vergiden istisna edilmiş bu kazanç ve iratlar tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenir.

Örneğin; vergiden muaf tahvillerin faizleri, gelir ortaklığı senetlerinin vergisi sıfır gelirleri, tasfiye sırasında elde edilirse, bunlar vergilendirilmemeleri için tasfiye dönembası servet değerine ilave edilir, tasfiye karı yapılan ilave kadar eksik tesbit edilmiş olur.

**B). Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değerine Yapılacak İlaveler (K.V.K. Md.32/1).**

Tasfiye dönemi sonundaki servet değerine yapılacak ilaveler, Kurumlar Vergisi Kanunu 32. maddenin 1. bendinde belirtilmiştir. Buna göre; ortaklar veya kurum sahiplerine yapılan ödemeler, dönem sonundaki servet değerine dahil edileceklerdir.

**a). Ortaklar veya kurum sahiplerine yapılan ödemeler**

Ortaklara veya kurum sahiplerine, tasfiye sırasında avans olarak veya diğer surette yapılan her çeşit ödemeler, tasfiye sonundaki servet değerine eklenir (K.V.K. Md.32/1).

Kanuni, ihtiyari ve olağanüstü ihtiyatlar, geçmiş yıl karları veya bu nitelikteki hesapların ortaklar cari hesabına alınması ve daha sonra ödenmesi halinde, ortaklara yapılan ödemeler, ortağın sermaye hesabıyla kapatılmış olup bu durumda, ortaklar tasfiye sonuçlanmadan, şirketten sermayelerini çekmiş olurlar. Tasfiye dönemsonu servet değeri ve dolayısıyla tasfiye karı, bu ödeme miktarı kadar azalacaktır <sup>(52)</sup>. Bu azalma kadar matrah eksik tespit edilecek ve ödenen kısım vergilendirilmemiş olacaktır. Bunlar şirketten çekilen değerlerdir. Bu ödemelerin vergilendirilmesi için, bunlar tasfiye dönemsonu servet değerine ilave edilir.

Ancak, aktifte bir azalma yapmayan ve sadece aktif kalemler arasında harekete neden olan ödemeler, tasfiye dönemsonu servet değerinde bir azalma yapmamaları

(52) Yılmaz ULUSOY, Anonim Limited Şirketlerde Karın Tesbiti Dağıtım Vergilendirilmesi, Ankara, 1984, s.635.

nedeniyle tasfiye dönemi sonundaki servet değerine ilave edilmezler. Örneğin; aktifteki hesaplarla ilgili olarak ortağa ödeme yapılması halinde, ortak cari hesabı borçlu, kasa veya banka alacaklı olacaktır. Bu durumda aktif toplamında bir değişme olmayacaktır. Bunlar tasfiye dönemsonu servet değerine ilave edilmezler. Çünkü, bu tür ödemeler şirket açısından üçüncü kişilerden olan alacağı gibidir <sup>(53)</sup> ve tasfiye sonuna kadar tahsili gerekir.

Ortaklara yapılan ödemenin avans olarak aynen veya nakden yada diğer şekillerde olması, durumda farklılık meydana getirmez.

**C). Sermaye Paylarına Mahsuben Ortaklara Aynen Dağıtılan, Satılan, Devredilen Veya Kurum Sahibine İade Olunan Değerler (K.V.K. Md.33/Son Fıkra).**

Ortaklara, sermaye paylarına mahsuben aynen dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre dağıtımın satışın, devrin veya iadenin yapıldığı günün emsal bedeli ile değerlendirilir (K.V.K. Md.33/Son Fıkra). Bunun amacı, tasfiye halinde ortaklara örtülü kazanç dağıtımını engellemektir. Böylece sözkonusu ayınlar, ortaklara emsal bedelinden düşük değerle sermaye paylarına mahsuben iade edilemeyecektir. Emsal bedeli, Vergi Usul Kanunu 267. maddesinde anlatılmıştır.

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen, yada doğru olarak tespit edilmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran sahip olacağı değerdir (V.U.K. Md.267). Emsal bedelinin bulunmasında ilk önce ortalama fiyat esası, bu yöntemle emsal bedeli bulunamıyorsa maliyet bedeli esası, bu yolla da belirlenememişse takdir esasına göre belirlenir <sup>(54)</sup>.

**D). Tasfiye Karının Hesabında Giderler (K.V.K. Md.32/son Fıkra)**

Tasfiye karı tespit edilirken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15. maddeleri,

(53) ULUSOY, a.g.e., s.635.

(54) Ayrıntılı bilgi için bkz: V.U.K. Md.267.



yani sırasıyla indirilecek giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınacağı, Kurumlar Vergisi Kanunu tasfiye karı başlıklı 32. maddenin son fıkrasında belirtilmiştir. Böylece, şirketin gelir elde etmesi ve tasfiyeye yönelik yaptığı giderlerin, tasfiye karından indirilmesi imkanı bulunmaktadır.

**a). İndirilcek giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu 14. maddesinde yazılı olan indirilecek giderler, tasfiye karı hesabında matrahtan indirilir. İndirilecek giderler ise şunlardır:

**aa) Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri:** Şirketler tahvil veya hisse senedi ihraç etmeleri halinde, bunlara ait olan,

- Kayıt masrafı,
- Matbaa (tab) giderleri,
- Noter, diğer tasdik, tescil giderleri,
- Damga resmi,
- İhraç dolayısıyla ödenen diğer harç ve resimler,
- Bankalara veya aracı kurumlara, satışa aracılık etmesi veya satışı taahhüt etmesi halinde kanuni hadler içinde kalmak şartıyla ödenen komisyonlar,
- Borsaya kayıt giderleri,
- Bunlara benzer her türlü giderler, matrahtan indirilebilir.

**bb) Kuruluş giderleri:** İlk tesis ve taazzuv giderleri, diğer bir deyişle kuruluş giderleri de matrahtan indirilebilir.

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas sözleşmesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konması halinde ekspertiz ve bilirkişi ücretleri,

- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,
- Tanıtma reklam giderleri,
- Faaliyete geçene kadar olan giderler,
- Eğitim giderleri,
- Deneme imalatı giderleri, v.b.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması yada işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve bunun karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler kuruluş giderleri sayılır. Kuruluş giderleri, defter değerleri ile değerlendirilir (V.U.K. Md.282). Doğrudan doğruya gider yazılarak, o yıl matrahından tamamı düşülebilir. Aktifleştirilmesi isteğe bağlı olduğundan, istenirse aktifleştirerek, 5 yılda her hesap döneminde ayrılan amortisman payları (%20) itfa edilir.

*cc) Genel kurul toplantı giderleri, fesih ve tasfiye, birleşme giderleri:* Genel kurul toplantısı için yapılan giderler, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri de indirilecek giderler arasındadır. Kanun esas sözleşme, diğer kanunlar ve teamüle göre, şirket tarafından yapılması gereken masraflar bu giderlerdendir. Şirket tasfiye halinde de genel kurul toplantısı yapmaktadır. Bu toplantı için yaptığı giderleri de indirebilecektir. Genel kurul toplantı giderlerini şöyle sıralayabiliriz <sup>(55)</sup>.

- Ticaret Bakanlığında hükümet komiseri isteme,
- Şirket gündeminin Türk Ticaret Sicili gazetesinde ilan masrafı (T.T.K. Md.37),
- Şirket esas sözleşmesinde bu konuda hüküm varsa, diğer gazetelerde gündemin ilan masrafı,
- Anonim şirketlerde nama yazılı pay sahiplerine, limited şirketlerde pay sahiplerine gönderilen taahhütlü mektup giderleri,
- Sermaye artırımında, öncelikle pay alma hakkının kullanılmasında gazete veya gazetelerde yapılan ilan giderleri (T.T.K. Md.394),
- Şirket esas sözleşmesinin değiştirilmesinde , bir çok pay nevi'nin bulunması veya özel pay sahiplerinin haklarının ithal edilmesi halinde, bunların yapacağı özel toplantı giderleri (T.T.K. Md.389),

(55) ULUSOY, a.g.e., s.246-247.

- Sermaye arttırımında özel pay grupları toplantı giderleri (T.T.K. Md.391),
- Toplantı salonunun tutulması ve bununla ilgili giderler,
- Genel kurula katılan hükümet komserinin varsa kanuna dayanan giderleri,
- Genel kurul kararlarının Türk Ticaret Siciline tescil giderleri ve Türk Ticaret Sicili gazetesinde ilan giderleri (T.T.K. Md.378, 390),
- Özel nitelik taşıyan tahvil çıkarmayla ilgili genel kurul giderleriyle kuruluş genel kurulu ve diğer özel genel kurul giderleri (T.T.K. Md.289 v.b. Md.423),
- Tahvil sahipleri genel kurul toplantı giderleri (T.T.K. Md.429),

Ortakların, genel kurul toplantısına katılmak için yaptıkları yol, otel ve giyecek gibi masrafları, toplantıda yapılan ikramlar gider olarak düşülemez.Şirketin infisah ve tasfiyeyle ilgili olarak indirebileceği gider ise şunlardır <sup>(56)</sup>.

- İflas dışındaki sona ermelerde, sona ermenin ticaret siciline tescil giderleri ve Türk Ticaret Sicili gazetesinde ilan giderleri (T.T.K. Md.37),
- Tasfiye haline giren şirketin ünvanına «tasfiye halinde» ibaresinin konması için tescil ve ilan giderleri (T.T.K. Md.439),
- Tasfiye memuru ücreti (T.T.K. Md.441),
- Tasfiye memurlarının ticaret siciline tescil ve ilanı masrafları (T.T.K. Md.441/2), tasfiye işleriyle ilgili bilanço, envanter, defter ve diğer kırtasiye giderleri,
- Alacakları toplantıya davet için yapılan taahhütlü mektup, gazete ilan giderleri (T.T.K. Md.445/1),
- Alacaklıların alacağını notere tevdi masrafları (T.T.K. Md.445/2).
- Aktiflerin satış giderleri (T.T.K. Md.447),
- Şirket ünvanını sicilden silinmesi ve ilan (T.T.K. Md.449).
- Diğer giderler.

**dd) Sigorta teknik ihtiyatları:** Sigorta teknik ihtiyatları, sadece sigorta şirketlerinin kazançlarının tespitinde indirilecek giderler olarak dikkate alınır. Bu sigorta teknik ihtiyatları, sigorta şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta

(56) ULUSOY, a.g.e., s.648.

sözleşmelerinin (poliçe veya geçici ilmuhaber) gerektirdiği, muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları, cari muhataralara mahsus ihtiyatlar (cari rizikolar karşılığı), hayat sigortası riyazi ihtiyatlarından (matematik karşılıklar) oluşur.

Muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları; sigorta şirketi, sigorta kapsamına giren hasarlar meydana geldiğinde, sigorta poliçesinde belirtilen şartlarla meydana gelen hasarın bedelini ödemek zorundadır. Sigortalılarla sigortacı arasında çıkan uyuşmazlıklar takvim yılının son günlerinde ortaya çıkan hasarlarda ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmamış olması nedeniyle tazminat miktarı henüz tespit edilmemiş yada tespit edilmiş olmakla beraber henüz ödenmemiş olabilir. Bu tür tazminat bedellerinin, meydana geldikleri hesap döneminin sonuçlarına katılmaları gerekir. Hasarlarının tahakkuk etmiş ve hesaben saptanmış fiili tazminat bedelleri veya bir hesaplama yapılmamışsa tahmini değerleri, karşılık ayrılarak ilgili dönem giderleri arasında gösterilir. Zararintikal eder.

Cari muhataralara ait ihtiyatlar, sigortalılardan peşin alınan primlerden, hükmü ertesi yıla yayılan sözleşmeler için hesap dönemi sonunda ayrılan karşılıklardır. Örneğin, hesap döneminin son dördüncü ayında yapılan sözleşme, ertesi döneme taşar ve o döneme taşan kısım sekiz aydır. Diğer bir sözleşmenin ertesi döneme taşan kısmı bir, iki, üç ve benzeri bir süre olabilir. İhtiyat ayrılmasında, taşan süre dikkate alınmaz. Güvencesi ertesi yıla taşan sözleşmeler dolayısıyla alınmış olan primlere, ulaştırma sigortalarında %25, hayat sigortaları hariç diğer sigortalarda %33 1/3 oranlarının uygulanmasıyla bulunan miktar, cari muhataralara mahsus karşılık olarak giderlere aktarılır. Ayrılacak karşılık, oranlarının uygulanmasıyla bulunan miktarı geçemez.

«Hayat sigortaları sadece ölüme karşı yapılmışsa, hayat sigorta primlerinde ölüm rizikosu ve biriktirme payı birlikte bulunmaktadır. Bu nedenle, sigorta şirketleri, sigortalıların yaşama ihtimallerinide içeren teknik formüllere göre her yıl sonunda hayat sigortası riyazi ihtiyat (matematik karşılık) ayırmak mecburiyetindedir» (57). Riyazi ihtiyatlar; hayat sigortalarından tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklar ve bu karşılıklara yürütülen faizlerden oluşan fondur. Diğer iki sigorta ihtiyar<sup>Asp</sup> hesap dönemleri arasındaki düzenlemeye yöneliktirler. Riyazi ihtiyatlar ise, sigortacılığın gereği olarak ortaya çıkmakta, süreklilik ve faaliyetin bünyesine bağlı olmaktadır. Riyazi ihtiyatlar

(57) ULUSOY, a.g.e., s.254.

sigortalılara karşı, sigorta şirketinin yükümlülüklerinin bilanço günündeki peşin değerini gösterir. Riyazi ihtiyat, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Bilanço gününde geçici pasif hesaplara kaydedilerek hasılatından indirilir. Diğer bir deyişle, zarar olarak yazılmış olur. Sigorta şirketlerinde riyazi ihtiyatlardan oluşan fonlar çeşitli şekilde işletilip, değerlendirilebilir. Bunlardan elde edilen gelir vergilendirilir. Riyazi ihtiyatlar toplamına dahil edilmez. Genellikle vergiden muaf olan devlet tahviline yatırılır. Bunun gibi, riyazi ihtiyatlardan kar payı ve faizleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faizler, giderler olarak hasılatından indirilemez.

Bu ihtiyatların bizzat sigorta şirketinin yükümlülükleri ile ilgili olması gerekir. Bu açıdan, kanun veya özel anlaşmalarla Milli Reasürans şirketine ve diğer iç ve dış reasürlere bırakılmış primlerin, bu ihtiyatların hesaplanmasında dikkate alınmaması gerekir, alınmışsa bu ihtiyatlardan düşürülür. Buna karşılık diğer sigorta şirketinin, kendisine terk ettikleri primlere ait riskleri yüklediği takdirde, bu primlerle ilgili olarak ayrılan ihtiyatlar teknik ihtiyatlara ilave edilir.

Bir hesap döneminde geçici pasif hesaba alınarak gider olarak intikal eden teknik ihtiyatlar, takip eden hesap dönemi başında kar ve zarar hesabının alacağına diğer bir deyişle, kar olarak yazılarak kapatılacaktır.

**ee) Komandite ortak payları:** Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite (sınırsız sorumlu) ortaklara düşen pay çıktıktan sonra kalan paydır. Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu komandite ortakların, şirket karından aldıkları payları, şahsi ticari kazanç hükmünde saymıştır (G.V.K. Md.37). Bu nedenle, Kurumlar Vergisi kanunu 15/4'de komandite ortak kar payları indirilecek giderler arasındadır.

Komandite ortağa düşen kar payı, şirketin mali karına göre hesaplanır ve bulunan tutar matrahtan düşülür. Ticari bilançoya göre alınacak kar payı, ayrıca değerlendirilir. Komandite ortak kar payı, ticari kazanç olarak vergilendirilir. Ticari kazanç vergilendirilmesinde, şirket için muaf ve istisna olan kazançlar vergiye tabidir. Bu durumda komandite ortak gelir vergisi matrahı, komanditer ortak kurumlar vergisi matrahı farklı olabilir.

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar, gider olarak şirket mali kazancından indirilebilecektir. Ancak bağış ve yardımların miktarı, yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşlar, Bakanlar Kurulu tarafından yönetmelikle belirlenir. Bakanlar kurulunun 86/10942 sayılı kararı ile çıkarılan ve 17.9.1986 günlü resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğin 2/a maddesine göre <sup>(59)</sup> Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı ile Sağlık Ve Sosyal Yardım Bakanlığının yatırım programlarında yer alan tesislerin inşaatı için yapılan harcamaların tamamı izin alınmadan gider olarak yazılabilir. Yurt, sağlık tesisi, huzur evleri (bunlarda 50 yatak, kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak kapasitesinden az olmamak şartıyla) okul, kreş, cami, spor tesisleri yapılmak istenmesi halinde, bu tesislerin plan hedeflerine ve yıllık programlara uygun olması, ilgili bakanlıkca yapıma izin verilmesi gerekmektedir.

Yönetmelik 2/d maddesine göre, belediye imar planı içerisindeki arsaların bağışlanması halinde tamamı gider olarak düşülür. 2/e Maddesinin 2. fıkrasında mevcut eğitim, sağlık ve spor tesislerine yapılacak nakdi bağışlar için ilgili bakanlıktan uygunluk belgesi alınması ve bu belgenin Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, 1.000.000.TL-5.000.000.TL arasında yapılacak bağış ve yardımlarda bu belge, tesisin bulunduğu yer Valiliğince verilecektir. Belirtilen alt ve üst para sınırı, her yıl Vergi Usul Kanuna göre o yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranlarına göre belirlenip takip eden yılda bu miktarlar uygulanacaktır. Buna göre;

TABLO-1

**Uygunluk Belgesinin Onay Makamının Belirlenmesinde Bağış Miktarının  
Alt Ve Üst Sınırı**

<u>Yeniden</u>	<u>Yeniden Değerleme Oranı(%)</u>	<u>Alt Sınır (TL)</u>	<u>Üst Sınır</u>
1987	21.7	1.217.000.-	6.085.000.-
1988	29.1	1.571.147.-	7.855.735.-
1989	63.2	2.564.111.-	12.820.559.-
1990	70.4	4.369.245.-	21.846.232.-
1991	55.5	6.794.175.-	33.970.890.-

Kaynak: 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu

(59) 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s.496, 497.

1987 -1991 Yılları arasında alt ve üst sınırlar bu şekildedir. İlgili yıllarda ilgili at ve üst sınırlar içinde kalan para bağışlarında uygunluk belgesi, tesisin bulunduğu yer valiliğince, aksi halde ilgili bakanlıkca verilecek ve örneği, Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderilecektir.

Bunlardan başka, 222 sayılı İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu'na göre ilkokul yapımına harcanmak üzere resmi mercilere para olarak yapılan bağışlarda, 7169 sayılı kanuna göre üniversitelere yapılan para bağışlarında, 6683 sayılı kanuna göre doğal afetlerde zarar görenlere yapılacak yardımlarda sınır yoktur. Tamamı kazançtan indirilebilir. Doğal afet yardımları, genellikle bir banka hesabında toplandığından, bunlara ödenecek faizlerin'de, vergiden istisna olacağı belirtilmiştir (60).

Şirketlerde bağış ve yardım doğrudan karın paylaşılması sırasında, en yetkili organı genel kurul tarafından veya genel kurulca onaylanmış şirket bütçesinde kayıt olduğu takdirde, yönetim kurulunca yapılabilir. Bu durumda fiilen ödeme yapmak için, iptal davası açma süresi olan 3 ayın beklenmesi yararlıdır. Aksi takdirde, ödemeği yapan, yaptığı ödemeden sorumludur. Bağış ve yardım, şirketlerdeki esas amaç ve konunun dışındadır. Bu nedenle bağış ve yardım yapılması sık rastlanan durum değildir. Bağış ve yardımın indirilmesinde, belirli bir orana bağlı olduğu durumlarda, kurum kazancı yoksa bağış ve yardımın yapılmasında mümkün bulunmamaktadır (61).

Şirketin kendi içinde araştırma ve geliştirme faaliyetleri olması halinde, bunların teşviki amacıyla, bunlarla ilgili harcamalar tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde şirketin ödemesi gereken kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinde vazgeçirilerek, üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme taksitleri (Nisan, Temmuz, Ekim) ile birlikte 9 eşit taksitle geri ödenecektir. Bu haktan yararlanmak isteyenler, ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce dilekçelerini;

- İşletme içinde kurulan araştırma ve geliştirme ünitesinin amaçları,
- Araştırma ve geliştirme ünitesinde çalışan personel sayısı ve eğitim durumu,

(60) ÖZBALCI, a.g.e., s.217, 218; 1991 Beyanname Düzenleme Klavuzu, a.g.e., s.495.

(61) ULUSOY, a.g.e., 258-261.

yurt içindeki kazanç ve iratlardan indirilemez.

Tasfiye halindeki şirketlerde de aynı düzenleme geçerlidir. Tasfiye öncesi zararlar, tasfiye karından mahsup edilir. Tasfiye beş yıldan uzun süre devam etse bile, tasfiyenin başladığı tarihten geriye doğru beş yıllık kurum zararı tasfiye karından düşebilir. Tasfiyenin başladığı tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile, bu dönemden sonraki her takvim yılının bağımsız bir tasfiye dönemi sayılması, tasfiyenin başlangıç ve sonu itibarıyla bir bütünlük taşımasına engel değildir <sup>(63)</sup>.

*hh) Faizsiz kredi verenlere ödenen kar payları:* Bazı İslam ülkeleri finans kuruluşları (İslam Kalkınma Bankası v.b.) faiz yerine verdikleri kredi karşılığında, belli bir orana göre pay almaktadırlar. Bu nedenle faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları gider olarak indirilebilmektedir. Bunun yanında özel finans kurumlarınca, kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarında Kurumlar Vergisi Kanunu 14/8 maddesine göre gider olarak indirilebilecektir. Sözü geçen özel finans kurumları Bankalar Kanunu ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca, Bakanlar Kurulu kararı ile kurulmuş olan kuruluşlardır <sup>(64)</sup>.

*u) Memur ve müstahdemlere verilen temettü ikramiyeleri:* Şirketler esas sözleşmesi veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak, memur ve müstahdemlerine (Yönetim Kurulu başkan ve üyeleri hariç) hesap dönemi sonunda safi kardan temettü ikramiyesi dağıtılabilirler. Bu çalışanlara ödenen kar payları Gelir Vergisi Kanunu 61. maddesine göre ücret sayıldığından ücretlerin genel giderleri arasında yer alması gerektiğinden, bunlar kazançtan indirilebilir. Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradı sayılır ve kabul edilmeyen giderdir.

(63) M. Nadi ABBASOĞLU, «Kurumlarda tasfiye Birleşme Ve Devir Hükümlerine Genel Bir Bakış Kurumlarda Tasfiye(1)» VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.3, (1991), s.57, 58.

(64) 1991 Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1991, s.504.



**b). Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler:**

Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesinde belirtilen unsurlar, tasfiye karının hesabında matrahtan indirilmeyecektir. Bunlar matrahtan indirilmişlerse, ilave edileceklerdir. Kanun tarafından gider olarak kabul edilmeyenler şunlardır.

*aa). Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:* Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddenin 1. bendine göre özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirilemez, indirilmişse, matraha ilave edilir.

Özsermaye, esas sermaye, ihtiyatlar (kanuni ve olağanüstü yedek akçeler), yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, sabit kıymet yenileme fonları, dağıtılmamış ve dönem karları gibi unsurlardan oluşmaktadır. Esas sermaye dışındaki özsermaye unsurları için faiz verilip verilmeyeceğini konusunda açıklık olmamakla beraber, Türk Ticaret Kanunu 470. maddesi gereği sermaye şirketleri esas sermaye için faiz ödeyemezler. Fakat, aynı kanunu 471. maddesine göre, anonim şirketlerde, işletmenin faaliyetlerine başlamasına kadar geçecek olan devre için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçilmek üzere belli bir faiz ödenmesi için esas sözleşmeye hüküm konulabileceği ve yine aynı madde de, işletme yeni hisse senetleri çıkarılmasıyla genişletilecek olursa, sermayenin arttırılmasına dair genel kurul kararında yeni pay sahiplerine yine tesisat hesabına geçilmek üzere belli bir süre ile en geç yeni tesisatın işlemeye başladığı güne kadar faiz ödenebileceği belirtilmiştir. Bu iki halde de işletme henüz faaliyete geçmemiş ve bu nedenle ortaklara dağıtılacak kar ortaya çıkmamıştır. Bu dönemde ortakları gelirsiz bırakmamak ve kurumlaşmayı teşvik amacıyla bu hazırlıklık devresi faizini Türk Ticaret Kanunu kabul etmiştir. Hazırlık devresi faizi, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ne ilk tesis ve taazzuv gideri (kuruluş gideri), ne de genel gider olarak kabul edilmiştir.

Uygulamada, ayrıca ilgililere bir yarar sağlamak amacıyla, önce ödenmiş sermaye payları üzerinden bir faiz hesaplanıp, sonra kalan karın esas sermaye hisselerine göre dağıtıldığı veya imtiyazlı hisse senetleri için bir faiz ayrıldıktan sonra karın dağıtıldığı görülmektedir. Faiz olarak dağıtılan bu türlü tutarlar da, kar dağıtımından başka bir şey değildir. Bunlar da özsermaye üzerinden hesaplanan faizdirler ve matrahtan indirilmezler.

Özsermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizler, karın vergilendirilmeden pay sahiplerine geçmesine neden olur. Bu nedendir ki, kabul edilmeyen indirimler arasında yer alırlar. Yapılan faiz ödemesi, şirketin dönem karını azaltmıyorsa, herhangi bir işlem yapılmaz. Örneğin; kazanç hesaplanırken, bu şekilde yapılan ödeme gider olarak dikkate alınmadan kazanç bulunmuşsa, herhangi bir işlem yapılamaz. Yapılan bu ödeme kazançta eklenmez. Çünkü, zaten daha önce bu gider olarak düşülmemiştir.

**bb). Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:**

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, kabul edilmeyen giderlerdir. Matrahtan indirilemez Kurumlar Vergisi Kanunu 16. maddesi, örtülü sermayeyi «kurumların .ara larında vasıtalı vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı <sup>ve</sup> sıkı bir <sup>iktisadi</sup> münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır. ve bu istikrazlarla kurumun sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlardakine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse, mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır» şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan görüldüğü gibi her borç, örtülü sermaye sayılmayıp, tanımdaki şartlara uygun olan borçlanmalar örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir. Buna göre, borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Borçlanmanın yapıldığı gerçek veya tüzel kişilerle şirketin arasında vasıtalı veya vasıtasız bir şirket ilişkisi yahut,
- Devamlı ve sıkı bir iktisadi bir ilişki bulunmalı,
- Bu borç şirkette devamlı olarak kullanılmalı,
- Borçla şirketin özsermayesi arasındaki oran, emsal şirketlerdeki orana göre açık bir fazlalık göstermelidir.

Örtülü sermaye şeklinde borç veren kişiler, şirketin görünmeyen ortakları almaktadırlar. Bu borç şirkette devamlı surette kullanılmakla, sermaye gibi olmakta fakat özsermaye içinde görülmemektedir. Örtülü özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, karın bir kısmının vergilendirilmeden, bu kişilere aktarılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, bunlar, matrahtan indirilmez. Gider olarak yazılarak indirilen bu faizler, matraha ilave edilir. Dönem sonucu zarar ise bunlar zarara dahil edilmemelidir.

Tasfiye memurlarının, tasfiyeden önceki dönemlerde örtülü sermaye üzerinden faiz hesaplanması ve ödenmesini tespit etmesi halinde durumu bildirip bildirmemesi ve nereye bildireceği konusundaki sorumluluk hakkında bir düzenleme yoktur ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından bir eksikliklerdir.

**cc). Örtülü Kazanç:** Sermaye şirketlerinde dağıtılan örtülü kazançlar sermaye şirketlerinin kazancından indirilmez. Örtülü kazanç; şirketin iktisadi ve ticari faaliyetleri sonucunda oluşmuş olan kazancın azaltılması veya ortadan kaldırılması sonucu verecek şekilde, kurumlar vergisi ödenmeden ilgili gerçek veya tüzel kişilere gizli yoldan aktarılan kısmına (aktarılan karlara) denir. Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde örtülü kazançlar sayılmış olup, kanunda sayılan hallerle sınırlı değildir. Her durumun, kendine özgü niteliğine göre değerlendirilmesi gerekir.

Şirketin kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler (gerçek kişi ortakların; yakın akraba dostları, hizmet erbabı, hatta özel hizmetçileri v.b., tüzel kişi ortakların; ortakları bunların yakınları ve yöneticileri ile yakınları v.b.) idaresi, denetimi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler (yönetim kurulu başkan ve üyeleri, şirket müdürleri, yüksek memurlar, bunların beşeri ve ekonomik ilişkiler içindeki yakınları, şirketin denetçileri ve ilgili oldukları gerçek ve tüzel kişiler, örtülü sermaye itibarıyla ilişki içinde bulunan kimseler (bunlara faiz dışında, örtülü yoldan menfaat sağlanmasında mümkündür)) ile olan ilişkilerinde emsaline göre göze çaracak derecede;

- Yüksek veya düşük bedel ile kiralama veya kiraya verme işlemlerinin yapılması,
- Yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden, yada bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat işlerinde ve hizmet ilişkisinde bulunması,
- Yüksek veya düşük faiz komisyonlarla ödünç para alınması veya verilmesi, ve şirket ortaklarının veya bunların eşleriyle, usul furuunun (ana-baba, çocuk, torun, v.b.) ve 3. derece dahil olmak üzere 3. dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarının (kardeş, kardeş çocukları, amca, dayı, hala teyze), şirketin yönetim kurulu başkanı, üyesi, müdürü veya yüksek memuru olması halinde bunlara emsaline göre göze çaracak derece,
- Yüksek aylık, ikramiye, ücret verilmesi veya benzeri ödemelerde bulunulması,

halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu sadece sermaye şirketlerindeki örtülü kazancı gider olarak kabul etmemiştir. Kazançtan indirilmez. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde örtülü kazanç dağıtımının gider olarak indirilmemesi sözkonusu değildir.

**dd) İhtiyat Akçeleri:** Kurumlar Vergisi Kanunu 15/4. maddesinde Türk Ticaret Kanunu'na göre veya kurumların özel kanunlarına veya esas sözleşme ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil olmak üzere her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun, ihtiyat akçeleri, kurum kazancından indirilmeyecektir.

İhtiyat akçeleri, diğer bir deyişle yedek akçeler; kardan zorunlu yada ihtiyari olarak ayrılan karın dağıtılmayıp işletmede alıkonan kısmıdır. Gelecekteki rizikoları karşılamak, mali bünyeyi sağlam tutmak amacıyla ayrılırlar. Yedek akçe kazancın elde edilmesiyle ilgili olmayıp, elde edilmiş karın kullanım yeri ile ilgilidir. Şirket açısından gider değildir, ve yedek akçe niteliğinde olup kanun, esas sözleşme hükümlerine veya genel kurul kararlarına göre kanuni, fevkalade, ihtiyari, zarar karşılığı ve sair adlarla ayrılan her türlü yedek akçeler matrahtan indirilemez.

Ayrıca; şirketlerin karşılık, fon ve diğer adlarla (amortismanlara tabi malların sigorta tazminatları, değer artış fonu v.b.) veya düşük değerleme ve yüksek oranda amortisman uygulamak suretiyle ayırdıkları gizli ihtiyatlarda matrahtan indirilmemektedir.

**ee). Dar mükelleflerde ayrıca indirilemeyecek giderler:** Dar mükellef kurumlarda ayrıca; bu kurum adına yapılan alım satımlar için ana merkeze ve Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler komisyonlar ve benzeri matrahtan indirilemeyecektir.

Alımlar, ancak dar mükellefin ithalatı, satışlar ise Türkiyeden yaptığı ihracatlar için söz konusudur. Ana merkez veya şubelerin, Türkiyede dar mükellef adına peşin veya

vadeli olarak mal alıp, Türkiye'ye göndermeleri halinde. bu mal için peşin alımlarda ödenen komisyon, vadeli alımlarda ödenen komisyon veya faizler gider olarak indirilemez. Ancak, esas mal bedeli düşülebilir. Dar mükellef şirket adına, ana merkez veya şubelerin yaptığı satışlarda, Türkiye'den ihraç ettiği malların peşin ve vadeli satışı nedeniyle, yaptıkları hizmet karşılığı dar mükellef şirketten aldığı, faiz, komisyon, benzeri giderler, gider olarak düşülemez.

Türkiye'deki dar mükellef kurumun, ana merkez veya şubelerin gider veya zararlarına katılmak için ayırdığı paylar, matrahtan indirilemez.

Dar mükellef kurum, yukarıda belirtilenlerin istisnası olarak bu kuruma, yabancı memleketten ana merkezden teftiş ve denetim için gönderilen yetkili kimselerin, seyahat giderleri ki; geliş-gidiş gerçek yol giderleri, emsaline uygun ikamet giderleri ve gündelikler gider olarak indirilebilir. Emsalini aşan kısımlar, gider olarak düşülemez.

*ff). Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları:* Kurumlar Vergisi, her türlü para cezaları, Amme Alacaklılarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, kabul edilmeyen giderlerdir.

Sermaye şirketinin ödeyeceği para cezaları, genelde şirketi idare ve temsil edenlerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemelerinden doğan cezalardır. Örneğin, mesleki kuruluşlara giriş, yıllık ve diğer aidatların zamanında ödenmemesinden ortaya çıkabilir.

Vergi Cezaları, Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık, ağır kusur, <sup>kusur</sup> usulsüzlük cezaları ile ceza mahkemesinde yargılanacak suç ve cezalar olarak sayılmıştır. Bunlar nedeniyle ödenecek cezalar, gider olarak düşülmeyecektir.

Amme Alacaklıları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine tabi, her türlü kamu alacağına ait ceza, gecikme zammı, gecikme faizi gider yazılıp, matrahtan düşülmeyecektir.

**gg). Vergiden muaf menkul kıymetlerin kurumlar vergisinden istisna edilen temettü faiz ve ikramiyelerine isabet eden giderler:** Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesinin 7. bendinde yer almış olan, vergiden muaf menkul kıymetlerin kurumlar vergisinden istisna edilen temettü, faiz ve ikramiyelere isabet eden giderler, 7. bendin kaldırılmasıyla kabul edilmeyen giderler arasından çıkarılmıştır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 11. maddesiyle 1.1.1986 tarihinden önce ihraç edilmiş olan vergiden muaf menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri, kurumlar vergisinden istisna edilmiş ve geçici 14. maddesi ile de, bu menkul kıymetlere ait giderlerin, kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bunlara ait gerçek giderlerin kesin olarak tespit edilememesi halinde, gerçek giderler; bu kurumlar vergisinden muaf menkul kıymetler portföyünün itibari değer toplamına, T.C. Merkez Bankası Meclisine menkul kıymetler portföyü ile ilgili giderlere göre belirlenecek gider ortalama gider emsalinin uygulanması yoluyla bulunur. Bu menkul kıymetlerin itibari değer toplamında, hesap dönemine dahil ayların son günündeki vergiden muaf menkul kıymetler portföyünün ortalaması esas alınır.

**hh). Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmet kazancına ait giderler:** Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazancın elde edilmesi için yapılan giderler, kabul edilmeyen giderdir (K.V.K. Md.15/8). Bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu'nda istisnaların belirtildiği 8. maddenin 4. bendinde yer alan yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası ile bağlantılıdır. Tam mükellef kurumların, yabancı ülkede elde ettikleri, kazanç Türkiye'de vergilendirildiğinden, bu istisna ayrıca gider olarak düşülemez. Bu istisna ve gider kabul edilmeme tam mükellef kurumlar içindir.

Bu işleri yapan şirketin, bütün faaliyetleri yurt dışında dahi bulunsa, Türkiye'de de bir ticari organizasyona sahiptir. Giderleri ise ticari organizasyon nedeniyle yapılan giderler ve yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler dolayısı ile Türkiye'de de yapılan giderlerden oluşur. Organizasyon nedeniyle yapılan giderler, gider olarak düşülebilir.

Kabul edilmeyen giderler, yurt dışındaki belirtilen faaliyetlerin elde edilmesi için, yurt içinde yapılan giderlerdir. Yurt dışında bu kazançların elde edilmesi için yapılan giderler, faaliyette bulunan ülkenin kanunlarına göre zaten değerlendirilecektir.

Bütün faaliyetleri, yurt dışı inşaat, onarım işinden ibaret olan kurumlarda bile, ticari organizasyon giderleri nedeniyle oluşan zararın kabul edilmesi gerekir. Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmet kazançlarıyla ilgili kabul edilmeyecek giderlerin, sadece bu kazançların elde edilmesi ile doğrudan ilgili sınırlı sayılması gerekmektedir (65).

**ı). Menkul kıymet nominal değer altında satış zararı, ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler:** Kanunlarla veya bunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak suretiyle, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altındaki satıştan doğan zarar, ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler, kabul edilmeyen id. lerdir, matrahtan indirilemez (K.V.K. Md.15/9).

Türk Ticaret Kanuna göre, itibari kıymetlerinden aşağı bir bedel ile hisse senedi çıkarılmamaktadır (T.T.K. Md.286/1). Bu nedenle, hisse senedi çıkarılmasında, nominal değer altında satılması sonucu nedeniyle bir zarar doğmaz. Çıkarılma masrafları gider olmakla beraber, nominal değer altında satıştan doğan zarar niteliğinde değildir.

Sermaye piyasası kurulu, kıymet alım satımında uygulanacak iskontaları belirleyip, sirküler ile ilan etmektedir. Halen geçerli olan 3 nolu sirküye göre 2. el piyasa tahvil alım satımında, T.C. Merkez Bankasının 1 yıl vadeli mevduata belirlediği yıllık faiz oranı esas alınıp, bu oranın,

- 0,7 katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak oran, yıllık asgari iskonta oranı,

- 0,3 katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak oran, yıllık azami iskonta oranı,

uygulanır.

(65) 1991 Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s.512.

Asgari ve azami iskonta oranlarına göre, bulunacak tutarlar arasındaki miktar kabul edilir, bunun dışında kalan tutar kabul edilmez.

T.C. Merkez Bankası Kanununun 4 ve 40. maddelerine göre anonim şirketler tarafından çıkarılacak tahvillerin faiz şartları, yani faiz oranı, faiz ödemeleri, diğer menfaat yasağı, nominal değer altında satış halinde günlük satış fiyatının nasıl tespit edileceği gibi konular, Merkez Bankası'nca tespit edilmektedir. Bu konudaki Merkez Bankası tebliğinin 4. maddesine göre satış devresi sona ermeden önceki devre içinde tahviller herhangi bir kurum veya kuruluş yahut gerçek tüzel kişiler tarafından satın alınsa ve bunlar tarafından tekrar satılsa bile, tebliğde gösterilen formüllere göre tespit edilecek günlük satış fiyatının altında bir bedelle el değiştiremezler. Tahvillerin ayrıca nominal değerlerinin en çok %5'i günlük satış fiyatlarından indirilebilir. Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkındaki Kanunla kurulan Kamu Ortaklığı Fonu gelirlerinden olan gelir ortaklığı senetlerinin, nominal değerlerinin altında satılmasına karar verebilir. Bu durumda iskonto söz konusudur (66).

Kanunlarla ve onların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen indirim iskontolar içinde kalan menkul kıymetin nominal değeri altındaki satıştan doğan zarar, aracı kurumlara verilen komisyon ve benzeri her türlü gider, indirilebilir. Ancak, kanuni hadler dışındaki giderler matrahtan düşülmez.

*ii). Gecikme Faizleri:* Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre hesaplanan veya ödenen gecikme faizleri gider olarak matrahtan indirilmez. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi 6. bendinde yer alan, her türlü para cezaları ve Amme Alacaklıları Tahsil Usulü Hakkında kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerinin indirilmeyeceği hükmünde, Vergi Usul Kanunu'nundaki gecikme faizlerinin yer alıp almadığı ve düşülüp düşülmeyeceği konusundaki tereddüt nedeniyle 10. bent olarak eklenmiştir.

Gecikme faizi, A.A.T.U.H.K. Kanunundaki gecikme zammı oranında uygulanır. Gecikme zammı, her ay için %7'dir. Gecikme faizinde ay kesintileri dikkate alınmaz.

(66) 1991 Beyanname Düzenleme Klavuzu, a.g.e., s.513, 514.



**kk). Alkollü içki ve tütün ilan ve reklam giderlerinin %50'si:** Her türlü alkol ve alkollü içki ile tütün ve tütün mamüllerine ait reklam giderlerinin %50'si gider olarak kabul edilmeyecek ve matrahtan indirilmeyecektir (K.V.K. Md.15/11).

Kanunda belirtilmiş olan %50 oranını, Bakanlar Kurulu %100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu, bu oranı (1990-1991'den itibaren) sıfır olarak belirlemiştir. Buna göre, bu maddelere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilecektir.

**II) Hırsızlık ve dolandırıcılıktan meydana gelen zararlar:** Kanunda yer alm<sup>ına</sup>ına rağmen, mal ve paranın çalınması dolandırıcılık veya ihtilas sonucu meydana gelen zararın, vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Vergi matrahının tespitinde, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelen giderler dikkate alınır. Bu icaplara uymayan giderler, değer kayıpları dikkate alınmaz (67).

### III- TASFİYE KARI ÜZERİNDEN KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE TASFİYE KESİN SONUCUNUN BELİRLENMESİ

Kurumlar Vergisi oranı %46'dır. Tasfiye haline giren şirketin, her tasfiye dönemine ait karı ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Tasfiye dönemleri sonunda, tasfiye karının, o tasfiye dönemi için alınacak vergisi bulunur. Kurumlar Vergisi matrahından %10 oranında fonlar hesaplanır.

Tasfiyenin tamamlandığı son tasfiye dönemi sonunda, tasfiye kar veya zararı kesin olarak tespit edilir. Daha önce verilmiş olan tasfiye beyannameleri, bu sonuca göre düzeltilir (K.V.K. Md.30). Bu düzeltme işlemleri kazancın tasfiye dönemlerine dağıtılması ve bu dönemlerdeki matrahların düzeltilmesi değildir. Düzeltme için son tasfiye beyannamesi de dahil olmak üzere tasfiye dönemlerine ait bütün tasfiye beyannamelerinde beyan edilen kar veya zararlar toplanır. Bu toplamlar arasındaki farktan, kesin tasfiye karı veya zararı bulunur.

(67) 1991 Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991, s.514.

Bu son tasfiye karına göre hesaplanacak vergi, daha önceki dönemlerde ödenmiş olan vergilere göre fazla ise aradaki fazlalık olan vergi farkı alınır, eksik ise fazla alınmış olan vergi farkıda şirkete iade edilir. Tasfiye sonunda bulunan kesin sonuç zarar ise, daha önce ödenmiş vergiler, şirkete yine geri verilecektir (K.V.K. Md.30). Bu konuda örneğin; tasfiyesi tamamlanmış üç şirketin, tasfiye dönemleri itibarıyla kar ve zarar durumlarının, üç değişik şekilde tablodaki gibi olduğunu varsayalım.

TABLO-2  
Üç Şirketin Tasfiye Dönemleri İtibarıyla Kar Ve Zararları

Tasfiye Dönemleri	1. Şirket		2. Şirket		3. Şirket	
	Kâr	Zarar	Kâr	Zarar	Kâr	Zarar
1.Dönem	300.000	-	50.000	-	150.000	-
2.Dönem	-	100.000	-	100.000	180.000	-
3.Dönem	500.000	-	200.000	-	-	200.000
4.Dönem	-	200.000	-	350.000	220.000	-
Toplam	800.000	300.000	250.000	450.000	550.000	200.000
TASFİYE SONUCU	Kâr	500.000	200.000	Zarar	Kâr	350.000

1. Şirkette; 500.000.000TL'lık tasfiye karı ortaya çıkmıştır. Şirket tasfiye sırasında ~~ilk üç tasfiye döneminde~~ ilk üç tasfiye döneminde (300.000.000+500.000.000-100.000.000=) 700.000.000 TL'nin vergisini ödemiştir. Halbuki tasfiye nedeniyle ödenmesi gereken vergi, tasfiyenin kesin sonucu olan 500.000.000 TL'nin (500.000.000 x %46) vergisidir. Dolayısıyla (700.000.000-500.000.000 =) 200.000.000 TL'lık kara ait verginin şirkete geri verilmesi gerekir.

2. Şirkette; 200.000.000 TL'lık tasfiye zararı sonuç olarak tespit edilmiştir. Şirket ilk üç tasfiye döneminde (50.000.000+200.000.000-100.000.000=)150.000.000.TL'nin vergisini ödemiştir. Oysa ki, tasfiye zararları sonuçlanmıştır ve tasfiye nedeniyle ödenmesi gereken vergi yoktur. Ödenmiş olan 150.000.000 TL'nin vergisinin şirkete iadesi gerekir.

3. Şirkette ise; tasfiye sonucu 350.000.000.TL kardır. Tasfiyenin ilk iki döneminde kar elde edilmiş ve  $(150.000.000+180.000.000=)$  330.000.000.TL'nin vergisi ödenmiştir. Ancak, ödenmesi gereken 350.000.000 TL'nin  $(x \%46)$  vergisi olup, ödenen 330.000.000 TL'dir. Aradaki  $(350.000.000-330.000.000=)$  20.000.000 TL'lık karın vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

Tasfiye dönemleri birer müstakil dönem olarak kabul edilmelerine karşın tasfiye olayı bir bütün kabul edildiği için tasfiye karlarından, daha sonra oluşan tasfiye zararlarının indirilmesi mümkün olmaktadır. Geriye doğru bir zarar mahsubu söz konusudur.

Tasfiye edilmiş şirketin kurumlar vergisinden ayrı olarak, Savunma Sanayi Destekleme Fonunu, Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışma Teşvik Fonunu ve Çıraklık Mesleki Ve Teknik Eğitimi Geliştirme Ve Yaygınlaştırma Fonunu ödemesi gerekmektedir. Tasfiye sonunda, tasfiye karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin %5 oranında  $(K.V. x \%5=)$  S.S.D.F., %1 oranında  $(K.V. x \%1=)$  S.Y.D.T.F. ve  $(K.V. x \%1=)$  Ç.M.F.E.G.Y.F. hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu fonlar beyan edilerek kurumlar vergisi ile birlikte, kurumlar vergisini ödeme süresi içinde ödenir. Ancak, 11.Temmuz 1992 21281 sayılı resmi gazete ile bu fonlar birleştirilmiş ve oranı %10 olarak belirlenmiştir.

Tasfiyeye giren şirketler, tasfiyeye girdiklerinin Ticaret Siciline tescil edildiğini belirten bir belgeyi, tasfiye giriş bilançosu ile birlikte (tasfiye mahkeme kararı sonucunda olmuşsa, mahkeme kararında, tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte) bağlı oldukları vergi dairesine verdikleri takdirde, verdikleri aydan itibaren geçici vergi ödemezler. Böylece tasfiye sırasında bir de geçici vergi ile uğraşılmaz. Tasfiyeye girilmiş olmasına rağmen, bu belgeler ilgili vergi dairesine verilmediği takdirde, geçici vergi ödemeye devam edilir (36 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği I-4).

Şirketlerin tasfiye ile ilgili faaliyetler dışında ticari faaliyetlerde buldukları veya tasfiyeden vazgeçtiklerinin tespiti halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya tahakkuk ettiği halde tasfiyeye giriş nedeniyle terkin edilen geçici vergiler, gecikme faizi ile birlikte cezalı olarak tahsil edilir <sup>(68)</sup>.

(68) Oğuz AYDEMİR, «Kurumlarda Geçici Vergi», MALİYE POSTASI, Yıl:11, S.230, (1Nisan 1990)

#### IV- TASFİYE ÖNCESİ BEYANNAMESİ

Türkiye’de kazançların vergilendirilmesinde beyan esası geçerlidir. Bu nedenle elde edilen kazanç beyanname ile bildirilir. Vergi tarh edilir. Tasfiye öncesi beyannamesi, şirketin faaliyet dönemlerinde verdiği beyannameden farklı değildir.

Takvim yılı içinde tasfiyeye giren şirket, tasfiyeye giriş tarihine kadar yaptığı ticari işlemlerden elde ettiği kar veya zararı beyan etmek zorundadır. Bu dönem bağımsız, normal bir hesap dönemi olarak kabul edilir. Normal bir hesap döneminin beyannamesi ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 21. maddesine göre; hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde bağlı bulunulan vergi dairesine, tasfiye memuru tarafından düzenlenerek verilir.

Örneğin; tasfiye başlangıç tarihi 18.5.1992 olan bir anonim şirketin 1.1.1992-17.5.1992 tarihleri arasındaki, döneme ait kazançlarını, 17.5.1992’yi takip eden dördüncü ay içinde vermesi gereklidir. Buna göre beyanname 17.9.1992 günü akşamına kadar verilmiş olmalıdır.

Beyannameye dayanarak tarh edilen vergi biri beyannamenin verildiği ayda, diğerleri ise bu ayı takip eden üçüncü ve altıncı ayda olmak üzere üç çeşit taksitle ödenir (K.V.K. Md.40).

#### V- TASFİYE BEYANNAMESİ

Tasfiye sırasında elde edilen kar veya zararlar, tasfiye beyannamesi ile bildirilir. Tasfiye beyannamesi, normal kurumlar vergisi beyannamesinin aynıdır. Ancak, şirket ünvanı sütununa, Türk Ticaret Kanunu hükmü gerçinçe “Tasfiye halinde” ibaresi eklenir ve ayrıca hesap dönemi yerine konulacak tarihler değişik olur.

Tasfiye beyannamesine bilanço, kar zarar cetveli ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralarla, diğer değerlerin ayrıntılı cetveli eklenir (K.V.K Md.31/Son). Her tasfiye dönemi için ayrı ayrı tasfiye beyannamesi verilir.

Tasfiye, tasfiye dönemi içinde sonuçlanmışsa, bu tasfiye dönemine ait tasfiye beyannamesi, son ve kesin bilançonun kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde şirketin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (K.V.K. Md.31). Bu durum, normal olarak iki halde söz konusudur.

Birinci hal; tasfiye, başladığı takvim yılı içinde sonuçlandırılmışsa, bu durumda mevcut olan bir tek tasfiye dönemine ait tasfiye beyannamesi, son ve kesin bilançonun genel kurulca onaylanmasından itibaren 15 gün içinde şirketin bağlı olduğu vergi dairesine verilmek zorundadır. Örneğin; tasfiye başlangıç tarihi 1.2.1992 olan şirketin son ve kesin bilançosu 20.8.1992 tarihinde onaylanmıştır. Bu beyanname 15 gün içinde yani 4.9.1992 günü akşamına kadar verilecektir.

İkinci hal ise; birden fazla tasfiye dönemini kapsayan tasfiyelerde, tasfiye, son tasfiye döneminin içinde sonuçlandığından, tasfiyenin sonuçlandığı son tasfiye dönemine ait beyanname yine son ve kesin bilançonun genel kurulca onaylanmasından itibaren 15 gün içinde verilir. Örneğin; 5.10.1990 tarihinde tasfiye başlamış olan anonim şirketin tasfiyesi 10.6.1992 tarihinde son ve kesin bilançosunun genel kurulca onaylanarak sona ermiştir. Bu şirketin, son tasfiye dönemi 1.1.1992-10.6.1992'dir. Tasfiye dönem içinde sonuçlanmıştır. Bu döneme ait tasfiye beyannamesini 10.6.1992 tarihinden itibaren başlamak üzere 15 gün içinde, yani 25.6.1992 günü akşamına kadar vermesi gereklidir.

Tasfiyenin birden fazla dönemi kapsadığı hallerde, son tasfiye döneminden, önceki tasfiye dönemleri takvim yılı sonunda kapanır. Bu tasfiye dönemlerine ait beyanname, Kurumlar Vergisi Kanunu 21. madde de yazılı süreler içinde verilir (K.V.K. Md.31/1). Buna göre hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde vergi dairesine verilir. Bu tasfiye dönemleri, 31/12/... itibarıyla kapanır ve dördüncü ay Nisan ayıdır. Dolayısıyla, bu tasfiye dönemlerinin, tasfiye beyannamesi Nisan ayı içinde verilecektir. Örneğin; birinci tasfiye dönemi 8.3.1991-31.12.1991 olan limited şirket, birinci döneme ait tasfiye beyannamesini 1992 Nisan ayı içinde verecektir.

Birden fazla tasfiye dönemine sahip tasfiyelerde, önceki dönemlere ait beyanname verme süresi dolmadan tasfiyenin sonuçlanması halinde, önceki dönemlere ait

beyanname, tasfiye sonu beyannamesini verme süresi içinde, yani son ve kesin bilançonun onaylanmasından itibaren 15 gün içinde verilir. Örneğin; 20.2.1991'de tasfiyeye girmiş olan anonim şirket 8.2.1992'de tasfiyesini tamamlamıştır. 20.2.1991-31.12.1991 döneminin beyannamesi 1992 Nisan ayında verilecektir. Halbuki 8.2.1992'de tasfiye tamamlanmış ve 1.1.1992-8.2.1992 dönemine ait son tasfiye beyannamesi 23.2.1992 günü akşamına kadar verilecektir, bununla beraber Nisan ayı beklemeden 20.2.1991-31.12.1991 dönemine ait beyanname de 23.2.1992 günü akşamına kadar verilecektir.

Tasfiye sonu beyannamesinin verilmesi ile normal süreyi bekleme imkanı ortadan kalkar. Çünkü, tasfiyenin sonuçlanması ile şirketin hukuki ve ekonomik varlığı ve mükellefiyeti sona erer. Önceki dönem beyannamelerinin, tasfiye sonu beyannamesinden sonraya bırakılması halinde, kesin sonuca göre önceki dönem beyanlarının düzeltilmesi imkanı kalmaz. Tasfiyede, tasfiye beyannameleri ile ilgili olarak normal dönemden pek farklı uygulamaların getirilmemesi, mükellef olan şirketin, bu açıdan işini kolaylaştırmaktadır. Farklı uygulamaları bilmek ve öğrenmek zorunda kalmamaktadır. Sadece, tek fark olan tasfiyenin son dönem beyannamesini 15 gün içinde vermek gerektiğini bilmek çok zor değildir.

Tasfiye beyannameleri içinde, Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesinde öngörülen ek 15 günlük süre geçerlidir. 15 günlük süre içinde verilen beyannameler, süresinde verilmiş sayılıp, vergi kaybı ortaya çıkmamış sayılır. Ancak, Vergi Usul Kanunu 352. maddesine göre, ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır <sup>(69)</sup>.

## VI- KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Tasfiye halinde, tasfiye edilen şirket adına tasfiye karı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye beyannamesini verme süresi içinde ödenir (K.V.K. Md.42). Buna göre, birden fazla dönemi kapsayan tasfiyelerde, son tasfiye dönemi hariç olmak üzere, tasfiye dönemlerine ait vergi beyanname verme süresi olan Nisan ayı içinde, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir (K.V.K. Md.40). Ancak, tasfiye halinde

(69) ÖZBALCI, a.g.e., s.333-334, 426.

geçici vergi ödemediğinden burada üç eşit taksitte ödenen vergi, beyanname üzerinden hesaplanan verginin tamamıdır. Hesaplanan vergiden, geçici verginin düşülmesi sonucu, kalan verginin üç eşit taksitle ödenmesi değildir.

Görüldüğü gibi kurumlar vergisinin ödenmesi açısından da pek farklılık yoktur. Vergi yine aynı zamanlarda ve üç eşit taksit ödemektedir. Tek farklılık, yine tek veya son tasfiye dönemlerine ait beyannamelere göre hesaplanan vergilerin ödenmesi açısındanadır.

Son tasfiye dönemine veya aynı takvim yılı içinde başlayıp, sonuçlandırılan tek tasfiye dönemine ait beyannamelere dayanarak tarhedilen vergiler, bu beyannameleri verme süresi olan 15 gün içinde ödenirler. Bunun yanında, tasfiye sonunda şirketin, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tahakkuk etmiş, fakat henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri varsa, bunların aynı süre içinde ödenmeleri zorunludur (K.V.K. Md.42/2). Yani 15 günlük beyanname verme süresi içinde ödenir.

Son tasfiye döneminin, önceki dönemin beyanname verme süresinden önce sona ermesi halinde, bu döneme ve önceki döneme ait vergiler, son dönemin beyanname verme süresi olan 15 gün içinde ödenmesi gerekir.

Ayrıca tasfiye sonunda kurumlar vergisinin %10'u oranında Fonlar kurumlar vergisi ile birlikte ödenecektir.

## VII- TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ

Tasfiye işlemlerinin vergi açısından incelenmesinden amaç, tasfiye sonucu olan kar veya zararın doğru olup olmadığını araştırmak, belirlemek ve sağlamaktır (V.U.K.Md.134). Tasfiyenin tamamlandığını vergi dairesine bildirmek zorunda olan (V.U.K. Md.162) tasfiye memurları, son tasfiye dönemine ait tasfiye beyannamesiyle birlikte verilen bir talapname ile, tasfiye işlemlerinin vergi yasaları açısından incelemesini, vergi dairesinden isterler (K.V.K. Md.35/1). Buna göre, vergi incelemesinin istenmesine dair talapname beyanname ile birlikte verildiğinden, son tasfiye beyannamesini verme süresi olan 15 günlük süre içinde veya beyannamenin (15 günlük) ek süre içinde verilmesi halinde, bu süre içinde tasfiye sonu beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekecektir.

Beyanname verilmiş olmasına rağmen, vergi inceleme talepnamesi verilmemesi halinde ne gibi sonuçların ortaya çıkacağı konusunda kanunda açıklık yoktur. Buna karşılık, incelemeye, kanunda belirtilen incelemeye başlama süresiyle (1 ay içinde) bağlı olmadan, (tarh) zamanaşımı süresi içinde başlanabileceği kabul edilmektedir (70).

Talepten itibaren en geç bir ay içinde vergi incelemelerine başlanır ve aralıksız devam edilir (K.V.K. Md.35/2). Bununla, incelemenin geciktirilmemesi sağlanmak istenmiştir. Kanunda incelemeye başlama tanımı yapılmamıştır. Yılmaz Özbacı, ilgili vergi dairesinin inceleme talebini, yazılı olarak genel veya merkezi inceleme örgütlerine intikal ettirmesinin, incelemeye başlandığının ölçüsü olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedir (71). İncelemeye, bir ay içinde başlanmaması halinde, vergi dairesi için, herhangi bir yatırım sözkonusu değildir.

Tasfiye işlemlerinin incelenmesine bir aylık süreden sonra başlanması halinde, tanımlanan inceleme sonucuna göre, tasfiye memurlarının sorumlu tutulup tutulmayacağı konusunda Danıştay'ın birbirinden farklı görüşleri vardır. 1981 Yılında verdiği kararda bir ay içinde incelemeye başlanmış ise doğacak vergi ve cezalardan tasfiye memurunun sorumluluğunun kalmayacağı, 1988/2928 esas sayılı kararında ise, bir aylık sürenin geçirilmesinden sonra başlatılan vergi incelemelerine dayanarak tasfiye memuru adına tarhiyat yapılabileceği belirtilmiştir (72). Maliye Bakanlığının 28/4/1974 gün ve 22118/27733 sayılı yazıda görüşü «... Tasfiye işlemlerinin incelenmesi Ocak 1970 tarihli bir yazı ile istenildiği, bir aylık süre içerisinde başlaması gereken incelemenin yaklaşık olarak 20 aylık bir gecikme ile yapıldığı ve vergi incelemesi neticesi 15 günlük müddetin gecikmesinden sonra duyurulmuş olması muvacehesinden tasfiye memurlarına herhangi bir sorumluluk düşmeyeceği, ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34/3 maddesi gereğince vergi asıl ve zamlarının kendilerine paylaşırma yapılmış olan ortaklardan aranabileceği cihetle, ikmalen vergi tarhının anılan şirketin tek ortağından istenmesinin gerekli olduğu, ortada tüzel kişilik olmadığından kaçakçılık cezasının kesilmesinde isabet olmayacağı ...» şeklindedir (73). Böylece Maliye Bakanlığı, tasfiye işlemlerinin incelenmesine bir ay içinde başlanılması halinde, tasfiye memurlarını sorumlu tutmamıştır. Görüldüğü gibi bu konuda, bir tutarlılık ve kesinlik yoktur.

(70) ÖZBALCI, a.g.e., s.438.

(71) ÖZBALCI, a.g.e., s.439.

(72) ABBASOĞLU, «Tasfiye...», a.g.m., s.24.

(73) KÖKEY, a.g.m., s.49.



Vergi incelemesinin bitmesini takip eden 15 gün içinde vergi dairesi sonucu, tasfiye memurlarına, tasfiye beyannamesi veya inceleme talepnamesinde gösterilen adrese yazı ile bildirilir. K.V.K. Md.34'e göre şirketten aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının vergi asıl, zam ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumluluğu devam eder. Tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda, şu sonuçlar ortaya çıkabilir.

- Tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda, tasfiye işlem ve sonuçları vergi yönünden uygun görülebilir. Bu durumda, tasfiye memurlarının sorumluluğu ortadan kalkar.

- Ödenmesi gereken vergi borçları ödenmeden veya itirazlı tarhiyat için karşılık ayrılmadan paylaşırma yapılmış olduğu tespit edilmiş olabilir. Bu durumda, ödenecek safhaya yani tahsil aşamasına gelmiş veya normal kanun yolu içinde itiraz sonucu ödenecek duruma gelecek olan, vergi ve ceza borçları tahsil zamanaşımı içinde izlenecektir.

- Tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda matrah ve vergi farkı bulunmuş olabilir. Bu halde, bulunan matrah ve vergi farkına ait tarhiyat için tarh zamanaşımı geçerlidir.

İnceleme sonucu şirketten vergi istenmesi halinde, bu vergiler ödeninceye kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu devam edecektir (K.V.K. Md.35/Son).

## VIII- TASFİYE HALİNDE ZAMANAŞIMI

### 1. Tarh Zamanaşımı

Zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler, zamanaşımına uğrar denilmektedir. Sözü edilen bu zamanaşımı, tarh zamanaşımıdır. Bu tarh zamanaşımı süresi, maddeden de

anlaşıldığı üzere beş yıldır. Bu süre içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler bir daha mükelleften istenemez.

Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddenin son fıkrası ile tasfiye halinde tarh zamanasını bakımından özel bir hüküm getirilmiştir. Bu özel hüküm «Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanasını tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemi takip eden yıldan başlar» ifadesi ile belirtilmiştir (K.V.K. Md.30/Son). Böyle bir özel hüküm getirilmemiş olması halinde, her tasfiye dönemi için ayrı ayrı tarh zamanasını süresi sözkonusu olurdu. Bunların takibi güçleşirdi. Bu hüküm ile tasfiye dönemlerini ayrı ayrı değil, tasfiyeyi bir bütün olarak kabul edip, bütün bu dönemlere ilişkin, tarh zamanasını süresi, tasfiyenin sonuçlandığı dönemi takip eden yıldan başlatılmıştır.

Tasfiye aynı takvim yılı içinde başlayıp, sonuçlanmışsa yani, bir tek tasfiye dönemi sözkonusu ise tarh zamanasını, tasfiyenin sonuçlandığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıldır. Örneğin; 1.2.1992'de tasfiye'ye girmiş ve tasfiyesi 21.8.1992'de sonuçlanmış şirketin tarh zamanasını 21.8.1992 tarihini takip eden 1.1.1993'de başlar ve beş yıl sürer, 31.12.1997 tarihinde tarh zamanasını süresi dolar.

Tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi, birden fazla tasfiye dönemini kapsamaması halinde ise, tasfiyenin sonuçlandığı son tasfiye dönemini takip eden yıldan başlar, bu tarihten itibaren beş yıl sürer. Buna göre, tasfiye dönemlerine ait ara tasfiye beyannamelerinin üzerinden tarh edilecek vergilerin tarh zamanasını, son tasfiye dönemini takip eden yıldan başlayacaktır. Örneğin; 1.6.1990 tarihinde tasfiye başlamış anonim şirketin 18.5.1992 tarihinde tasfiyesi sonuçlanmıştır. Bu tasfiye halindeki anonim şirket adına tarh edilecek gerek ara tasfiye dönemlerindeki vergiler, gerekse son tasfiye dönemi beyannamesi üzerinden tarh edilecek vergilerin tarh zamanasını, tasfiyenin sonuçlandığı 18.5.1992 tarihini takip eden yıl olan 1.1.1993 tarihinde başlayıp, beş yıl sürerek 31.12.1997 yılında sona erecektir.

## 2. Tahsil Zamanasını

Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi son fıkrasıyla tarh zamanasını için özel bir hüküm getirilmesine karşılık, tahsil zamanasını için, böyle, özel bir düzenleme yapılmamıştır. Tahsil zamanasını için genel hükümler uygulanmaktadır. Genel hükme

göre; amme alacağıının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden, takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmediğinde zamanaşımına uğrar (0183 sayılı A.A.T.U.H.K. Md.102). Burada, tahsil zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı takip eden takvim yılından başlamadığından, her tasfiye dönemine ait verginin vadesinin rastladığı, yani verginin ödeneceği takvim yılını takip eden, takvim yılı başından başlar. Tahsil zamanaşımı süresi de, yine beş yıldır.

Tasfiye aynı takvim yılı içinde sonuçlanmışsa, verginin tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerektiğinden, bu tarihin yer aldığı takvim yılını takip eden yılın başından başlar ve beş yıl sürer. Örneğin; 10.2.1992'de başlayıp 12.8.1992'de sonuçlanan tasfiyede, bu döneme ait vergi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 15 gün içinde ödenecektir. Bu durumda, verginin vadesi 27.8.1992'de sona ermektedir. Bu tarihi takip eden 1.1.1993 tarihinde tahsil zamanaşımı başlayıp, 31.12.1997'de sona erer.

Birden fazla tasfiye dönemini kapsayan tasfiyelerde, her tasfiye dönemi için ayrı ayrı tahsil zamanaşımı sözkonusudur. Tasfiye dönemlerine ait ara beyannameler, tasfiye dönemini takip eden yılı içinde (Nisan ayında) verilirler ve bu beyanlara ait vergiler, yine bu yıl içinde üç çeşit taksitte ödenirler. Bu durumda, bu dönemlere ait tahsil zamanaşımı o döneme ait vergi ertesi yıl ödendiğinden bu ertesi yılı takip eden yılın başından başlar ve beş yıl sürer. Örneğin; tasfiyeye giriş ve bitiş tarihleri 8.5.1990-1.8.1992 olan limited şirketin, 8.5.1990-31.12.1990 tarihli birinci tasfiye dönemine ait tahsil zamanaşımı şöyle belirlenecektir. Bu döneme ait beyanname 1991 Nisan ayında verilip, vergisi Temmuz, Ekim 1991 tarihlerinde ödenecektir. Tahsil zamanaşımı, verginin vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılı olan 1.1.1992'de tahsil zamanaşımı başlayıp, 31.12.1996 tarihinde son bulacaktır ve bu tarihten sonra 8.5.1990-31.12.1990 tarihli birinci tasfiye dönemine ait vergiler tahsil edilemeyecektir. Diğer dönemler içinde, tahsil zamanaşımı süresi aynı şekilde ayrı ayrı belirlenir.

Ancak, birden fazla tasfiye dönemi kapsayan tasfiyelerde, son tasfiye döneminde vadesi gelmiş ve gelmemiş ödenecek olan tüm vergilerin, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren beyanname verme süresi olan 15 gün içinde ödenmesi gerektiğinden, bu vergilere ait tahsil zamanaşımı, bu tarihin yer aldığı yılı takip eden takvim yılından başlar. Bu

durum, aynı takvim yılı içinde sonuçlanan tasfiyelerdeki, sürenin belirlenmesi açısından benzerdir. Birden fazla tasfiye dönemine sahip tasfiyeye ilişkin örneğe göre, son tasfiye dönemi 1.1.1992-1.8.1992'dir. 1.8.1992 Tarihini takip eden 15 gün içinde vergiler ödenecektir. Verginin vadesi 16.8 1992 tarihinde sona ermektedir. 1992 Yılıını takip eden takvim yılı olan 1.1.1993'te tahsil zamanaşımı başlayıp, 31.12.1997'de sona erecektir.

Tahsil zamanaşımı süresi dolmuş olan vergiler, tahsil edilemezler.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ESKİŞEHİR'DEKİ BİR ANONİM ŞİRKETİN TASFIYESİ

#### I- ESKİŞEHİR HAKKINDA GENEL BİLGİ.

Eskişehir'de ticaret 1982 yılına kadar sanayi ve tarımdan sonra gelen üçüncü büyük sektör (kesim) olmasına karşın; 1983 yılından itibaren ticaret ikinci sıraya yükselirken, tarımda üçüncü sıraya düşmüştür. Ticaret etkinlikleri, daha çok küçük sermayeli kuruluşlar tarafından sürdürülmektedir. En fazla ciro yapan kuruluşların başında, sanayide Türkiye'nin önde gelen kuruluşların pazarlamasını yapan ve bunlarla içiçe olan şirketler gelmektedir. Eskişehir'de Ticaret Odasına kayıtlı toptan ve perakende ticarete uğraşanların hukuki durumları incelendiğinde (son yıllarda) şirketleşme eğiliminin arttığı görülmektedir (74).

Eskişehir'de sanayinin gelişmesinde devlet işletmeleri, XX. yüzyılın başından beri önemli bir rol oynamıştır. Bu konuda özellikle, devlet işletmelerinin yetiştirdiği nitelikli emek gücü en önemli faktörlerden biridir (75). Cumhuriyet'in ilk yıllarında sanayi, ilin tarımsal ve doğal kaynaklarına bağımlı bir gelişme göstermiştir. 1950'li yıllarda büyük

(74) Cahit İŞİK-Kenan ŞANLIER, Sosyo-Ekonomik Gelişimde Nereden Nereye?, Eskişehir Ticaret Odası Yayın No:2, Eskişehir, 1988, s.82,83.

(75) Eskişehir Sanayi Dünyü Bugünü Yarını, Eskişehir Sanayi Odası Yayınları No:24, Eskişehir, 1988, s.35.

işletmeler için uyulması zorunluluk olan Sosyal Güvenlik Mevzuatı şartları dışında kalabilme ve özellikle küçük esnaf muaflığından yararlanarak küçük sanayinin gelir vergisi dışında bırakılması, küçük sanayideki gelişmeyi hızlandırmıştır. Bunun sonucu, 1950-1960 döneminde küçük sanayi ve dolayısıyla özel kesim sanayi önemli bir gelişme göstermiştir. 1984 yılından başlayarak Eskişehir sanayisinde bir hareketlilik başlamıştır. 1980'li yıllarda yeni yatırımlar genellikle küçük ve orta ölçekli olarak gerçekleşmiştir. Otomotiv sanayi için, yedek parça üreten fabrikaların da kapasiteleri oldukça yüksektir (76).

Tablo 3'de 1981-1991 döneminde Eskişehir'deki yeni kurulan, statüsü değişen, sermayesi artan ve azalan, kapanan sermaye şirketlerinin sayısı ve sermayeleri ve gayrisafi ve safi sermaye artışları gösterilmiştir.

Bu tablodaki rakamlar Devlet İstatistik Enstitüsü kaynaklarından alınmasına karşın yeterince güvenilir olduğunu düşünmüyoruz. Çünkü, örnek uygulama olarak aldığımız anonim şirket 1990 yılında tasfiyesini bitirmiş olmasına rağmen, tabloya baktığımızda 1990 yılında kapanan anonim şirket yoktur. Fakat, tablo yine de bize az çok bir fikir verebilir.

Tablo 3'e göre, 1981-1991 döneminde yeni kurulan anonim şirket sayısı ufak dalgalanmalar göstermekle birlikte artış eğilimi içindedir. Sermayeleri açısından anonim şirketlerin sermayeleri, limited şirketlerin sermayelerine oranla yüksektir. Aynı dönemde sona eren anonim şirket sayısı az olup, sermaye olarak miktarda düşüktür.

1981-1991 döneminde limited şirketlerin kuruluşu, anonim şirketler kuruluş artışından daha fazla bir artış göstermektedir. Bununla birlikte, kurulan limited şirketlerin sermayeleri de artış göstermiştir. Sona eren limited şirket sayısı ise azdır. Bu durum, Eskişehir'de limited şirketlere olan rağbetin arttığını gösterir.

---

(76) Işık-ŞANLIER, a.g.e., s.88, 92, 97-98, 100.

TABLO-3

1981-1991 Yıllarında Eskişehir'de Yeni Kurulan Statüsü Değişen, Sermayesi Artan, Azalan Ve Kapanan Anonim (1)  
Komandit (2), Limited Şirketlerin (3) Sayı Ve Sermayeleri

1 000 TL

Yıllar	Şirket Türleri	Yeni Kurulan		Statüsü Değişen		Sermayesi Artan		Sermayesi Azalan		Kapanan		Sermaye Artışı	
		Sayı	Sermaye	Sayı	Sermaye	Sayı	Sermaye	Sayı	Sermaye	Sayı	Sermaye	Gayri Safi	Safi
1981	1	11	226.000	-	-	7	362.500	-	-	-	-	588.500	588.500
	2	1	2.000	-	-	-	-	-	-	-	-	2.000	2.000
	3	10	65.720	-	-	-	-	-	-	-	-	65.720	65.720
1982	1	32	253.550	-	-	16	3.320.840	-	-	1	2.500	3.574.390	3.571.890
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	21	108.505	-	-	-	-	-	-	-	-	108.505	108.505
1983	1	21	598.636	-	-	5	89.750	-	-	-	-	688.386	688.386
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	34	207.678	-	-	2	52.145	-	-	-	-	259.823	259.823
1984	1	26	1.353.400	3	40.000	1	18.000	-	-	-	-	1.371.400	1.371.400
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	38	297.630	1	30.000	3	26.950	-	-	-	-	324.580	324.580
1985	1	32	1.070.700	1	6.000	-	-	-	-	-	-	1.070.700	1.070.700
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	57	378.945	1	4.000	2	11.000	-	-	1	100	389.945	389.845
1986	1	17	40.887.900	1	100.000	-	-	-	-	-	-	40.887.900	40.887.900
	2	-	-	-	-	1	28.800	-	-	2	2.250	28.800	26.560
	3	34	177.610	-	-	3	385.674	-	-	1	600	563.284	562.684
1987	1	31	967.100	1	10.000	-	-	-	-	-	-	967.100	967.100
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	62	867.550	1	1.000	3	107.000	-	-	-	-	974.550	974.550
1988	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1989	1	32	5.515.000	-	-	49	170.332.968	-	-	-	-	175.847.968	175.847.968
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	500	-	-500
	3	56	1.532.000	-	-	12	4.161.000	-	-	-	-	5.693.000	5.693.000
1990	1	33	21.848.000	3	615.000	46	300.481.389	-	-	-	-	322.329.385	322.329.385
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1.500	-	-
	3	60	3.563.000	1	200.000	11	5.308.500	-	-	-	-	8.871.500	8.871.500
1991	1	21	11.160.000	-	-	45	239.046.808	-	-	-	-	250.206.808	250.206.808
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	3	58	4.399.070	-	-	11	4.261.300	-	-	-	-	8.660.370	8.660.370

88

Kaynak: 1991-1989 yılları Şirketler Kooperatifler Ve Firma İstatistikleri, D.İ.E.

1987-1981 Yılları İç Ticaret İstatistikleri, Firmalar Ve Tüketim Kooperatifleri, D.İ.E.

## II- X ANONİM ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Örnek uygulamalı anonim şirket, «X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi» ünvanı ile 25 aralık 1980 yılında, 8 ortaklı olarak Eskişehir’de kurulmuştur. Şirketin, bağlı işyerleri yoktur. Şirket esas sözleşmesinde, şirket merkezinin Eskişehir olduğu belirtilmiştir (Esas Sözleşme Md.3). Bu nedenle, kanuni merkezi Eskişehir olan bu anonim şirketin ilgili vergi dairesi, ikametgahının bulunduğu mahallin vergi dairesi olan Battalgazi Vergi Dairesi’dir.

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’nin, şirket süresi sınırsızdır (Esas Sözleşme Md.5). Bu anonim şirketin sermayesi 10.000.000.- TL. olup, sermayenin %25’i yani 2.500.000.- TL’si nakten ödenmiştir. Sermayesini, 10.000.- TL. nominal değerli 1.000 adet nama yazılı hisseye ayırmışlardır. Ortakların sermaye hisseleri ise şöyledir (Esas Sözleşme Md.6):

TABLO-4

### X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketinin Kuruluşu Sırasında Ortakların Hisse Sayısı Ve Hisse Tutarı

<u>Ortaklar</u>	<u>Hisse Sayısı</u>	<u>Hisse Tutarı (TL)</u>
A	300	3.000.000.-
B	200	2.000.000.-
C	150	1.500.000.-
D	100	1.000.000.-
E	75	750.000.-
F	75	750.000.-
G	50	500.000.-
H	50	500.000.-

1982 yılında ortaklardan D 1.000.000.- TL’lık 100 hissесinin, E 750.000.- TL’lık 75 adet hissесinin ve G 500.000.- TL’lık 50 adet hissесinin tamamını düzenlenen bir devir senedi ile ortak A’ya devretmişlerdir. Bu devir dolayısıyla, ortak A’nın hisse sayısı



300'den (100+50+75) 225 adet artışla 525'e çıkıp artarken, ortak sayısı 8'den 5'e düşmüştür.

Şirketin sözleşmede belirtilen amaç ve konusu şunlardır:

1. Her nevi motorlu, motorsuz taşıt araçları; otomobil, otobüs, kamyon, kamyonet, tanker, minübüs, traktör, treyler, tarım makina ve aletleri ile iş makinaları. Bunlara ait makina yedek parça ve teferruatı ile bunların çalışması ve bakımı için gerekli bilcümle tezgah, alet ve edevat ile test ve ayar cihazlarının: imali, ithali, ihracı, toptan ve perakende alım ve satımı, pazarlaması, acentalığı, mümessilliği ve komisyonculuğunu yapmak
2. Yukarıdaki bentde yazılı maksat ve mevzularla ilgili olarak;
  - a). Konusu ile ilgili olarak montaj ve imalat sanayi tesisleri kurup işletmek.
  - b). Konusu ile ilgili tamir, bakım ve test servisleri kurup işletmek.
  - c). Konusu ile ilgili toptan ve perakende satış mağazaları açılması.
  - d). Konusu ile ilgili nakil vasıtaları alımı, satımı, icar, isticar ve işletilmesi.
  - e). Konusu ile ilgili bayilik, mümessillik, distribütörlük, acentalık, komisyonculuk ve nakliye işleri temsil ve acentalığı
  - f). Kendisine veya başkasına ait arsa üzerinde akaryakıt satış, depolama, servis ve yıkama-yağlama tesis ve istasyonları kurmak işletmek ve başkalarına kiralamak.
  - g). Konusu ile ilgili olarak yurt içinde ve yurt dışında tamamen veya kısmen aynı amacı güden diğer firma ve şirketlerle her türlü mali, ticari, sınai, idari tasarruf ve faaliyetlerde bulunmak, rovalty, know-how anlaşma akdi, şirketin maksat ve mevzuu ile ilgili hertürlü iktisadi müesseseler ve şirketler kurulması, gerektiğinde mevcut bu nev'i müesseselerin kısmen veya tamamen devir veya satın alınması, mevcut veya yeni kurulacak şirketlere iştirak olunması, alınan hisselerin satılması.
  - h). Konusu ile ilgili olarak özel ve resmi müesseselere karşı her türlü taahhütlere girme.
  - i). Şirketin maksat ve mevzuu ile ilgili olarak gayrimenkuller alım ve satımı, kiralama ve kiraya verme, bunlar üzerinde bütün şekilleri ile her türlü aynı

haklar, rehin ve ipotek tesisi veya teminat olarak gösterilmesi, başkalarına ait gayrimenkuller üzerinde şirket lehine ipotek tesis ve tescil etmek veya bunlar üzerinde hertürlü aynı hak iktisabı, iktisap ettiği hakların devir ve satımı,

- i). Keza yukarıda yazılı hususların ve bu hususlara ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi için dahilde ve dış piyasalarda uzun, orta ve kısa vadeli ikrazlar aktetmek, aval ve kefalet kredileri ve ikrazda bulunulması.
- j). Her türlü kara, hava, deniz ve demiryolu araçları ile yurt içi ve yurt dışı nakliyat işleri yapmak veya yaptırmak.
- k). Yukarıda gösterilen muamelelerden başka, ileride şirket için faydalı ve lüzumlu görülecek başka işlere girişilmek istenildiği takdirde, Yönetim Kurulunun teklifi üzerine keyfiyet genel kurulun tasvibine sunulacak ve bu yola karar alındıktan sonra dilediği işleri yapabilmesi için önceden Ticaret Bakanlığından gereken izin alınacaktır (Esas Sözleşme Md.4).

Yukarıda belirtilen şirket amaç ve konularına rağmen, uygulamada, sadece oto yedek parçası alım-satımı ile uğraşmıştır. Ortak F ile yapılan görüşmeden şirketin 1983'de faaliyetinin bittiği, ortaklar arasındaki anlaşmazlık nedeniyle 1984, 1985'de şirketin suni olarak yaşadığı öğrenilmiştir. 1986 yılında alınan faaliyeti durdurma kararı ile durum yasallaştırılmıştır.

30.12.1986 yılında faaliyeti durdurulan X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin ancak 2 yıl sonra, 30 Ocak 1989'da yapılan 1988 yılı olağan genel kurul toplantısı tutanağında, sermayesinin yeni ekonomik ve mali koşullarda faaliyete devama uygun olmadığı ve bu nedenle şirketin fesih ve tasfiyesine genel kurul tarafından karar verildiği belirtilmiştir. Böylece, 30.1.1989 tarihinde genel kurul fesih ve tasfiye kararı almış olmaktadır. Bu durumda tasfiye nedeni, genel kurul kararı ile feshe karar verilmesi olmaktadır. Genel kurulun fesih ve tasfiyeye karar verebilmesi için; toplantıda sermayenin 2/3'ne sahip pay sahiplerinin veya temsilcilerinin bulunması ve oy çoğunluğu gereklidir. X Otomotiv ve Ticaret Anonim Şirketi genel kurulu bu kararı; 76'sı asaleten, 924'ü vekaleten olmak üzere toplam 1.000 payın tamamının hazır bulunması ve bunların oy birliği ile verilmiştir. Böylece, bu konudaki kanuni şartlar yerine getirilmiştir. Kanundaki şart, sermayenin 2/3'ne sahip pay sahiplerinin veya temsilcilerinin oy çoğunluğu iken

1.000 payın tamamının oybirliği ile karar verilmesi dikkati çekmektedir. X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin esas sözleşmesinde, tasfiye memuru tayin edilmediğinden, aynı gün, yani 30.1.1989'da genel kurul, ortaklardan S'yi tasfiye memuru olarak tayin etmiş ve 100.000.-TL ücret ödenmesine karar vermiştir. Bu kararın verilebilmesi için; sermayenin 1/4'ne sahip pay sahiplerinin veya temsilcilerinin oy çoğunluğu gerekmekte olup, bu karar da yine 76'sı asaleten, 924'ü vekaleten olarak, 1.000 payın tamamının hazır bulunması ve bunların oybirliği ile verilmiştir. Böylece, bu konuda da gereken sağlanmıştır.

30.1.1989 tasfiyeye giriş itibarıyla, X Otomotiv ve Ticaret Anonim Şirketi ortaklarının hisse sayısı ve hisse tutarı şu durumdadır:

**TABLO-5**  
**X Otomotiv Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketinin Tasfiyeye Giriş**  
**İtibarıyla (Tarihinde) Ortakların Hisse Sayısı Ve Hisse Tutarı**

<u>Ortaklar</u>	<u>Hisse Sayısı</u>	<u>Hisse Tutarı (TL)</u>
A	574	5.740.000.-
B	200	2.000.000.-
R	150	1.500.000.-
F	75	750.000.-
S	1	10.000.-

Bu son duruma göre; ortaklardan C 1.500.000.-TL karşılığı olan 150 adet hissesini şirket ortaklarının dışında bir kişi olan R'ye devretmiştir. Ortak H'nin hissesi iki değişik şekilde devredilmiş olabilir; birincisi, ortak H 500.000.-TL karşılığı olan 50 adet hissesinin, 1 adedini yeni ortak S'ye kalan 49 adedini ortak A'ya devri şeklinde olabilir. İkinci durumda ise, ortak H 50 adet hissesinin tamamı ortak A'ya devretmiş olup, ortak sayısının beşin altına düşmesini engellemek için ortak A'nın 1 adet hissesi, ortak S'ye verilmiş olabilir. Bu durumda, ortak sayısı görünürde beştir. Bu bir fesih sebebi olmasına karşın, böyle bir talep olmadığı ve şirket zaten feshedildiği için önemli değildir.

### III- X ANONİM ŞİRKETİNİN TASFİYESİ

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin tasfiyesi; tasfiye öncesi işlemler ve yıllar itibarıyla tasfiye işlemleri ve vergilenmesi olarak incelenmiştir.

#### 1. Tasfiye Öncesi İşlemleri

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, hesap dönemi içinde tasfiyeye girdiğinden tasfiyeye girmeden önce, bir kıst hesap dönemi sözkonusudur. Bu kıst dönemi ise, 1.1.1989 ile tasfiyeye giriş tarihi olan 30.1.1989 tarihleri arasında kalan dönemdir.

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, tasfiyeye de girmiş olsa, bu kıst hesap döneminin kar veya zararını beyanname ile bildirmek zorundadır. Bu bildirim Kurumlar Vergisi Kanunu 21.maddesine dayanarak hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde, buna göre en son 31.5.1989 tarihine kadar beyanname verilmiş olmalıdır. X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 31.5.1989 tarihinde, beyannameyi süresi içinde vermiştir.

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin kıst hesap döneminin başındaki 1.1.1989 tarihli bilançosu şöyledir.

**TABLO-6**  
**X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ 1.1.1989**  
**TARİHLİ BİLANÇOSU**

AKTİF		PASİF
<b>KASA HS.</b>	8.855,24	<b>ÖZ KAYNAKLAR</b>
<b>SABİT KIYMETLER HS.</b>	231.216,80	Sermaye
Demirbaş Eşya	107.351,60	Yedek Akçe
Kuruluş Gideri	123.865,20	Deribaş Amortismanı
<b>K.D.V. HS.</b>	7.561,-	Kuruluş Gid. Amortismanı
<b>BORÇLU HS.</b>	3.750.000	
<b>ORTAKLAR CARİ HS.</b>	6.531.757,12	
<hr/>		
<hr/>		
<hr/>	<hr/>	<hr/>
	10.529.390,16	10.529.390,16
	<hr/>	<hr/>

Yaklaşık bir ay sonra, 30.1.1989'da düzenlenen ve tablo 7'de gösterilen tasfiyeye giriş bilançosu aynı zamanda, kıst hesap döneminin dönemsonu bilançosudur. Tablo 6 ve 7'deki bilançolara baktığımızda, süresi çok kısa olan, bir aylık kıst dönemi içinde, zaten 1986 yılında faaliyeti durdurulmuş olan X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hiçbir şey yapmamıştır. İki bilanço arasındaki fark (10.529.390,16 ve 10.488.101,76) Kuruluş Giderleri Amortismanı Hesabı'ndan kaynaklanmaktadır. Aslı 206.442.-TL olan kuruluş giderleri aktifleştirilmiş, %20 oranında iki yıllık amortisman ayrılıp düşülmüş ve daha sonra ne zaman ayrıldığı belli olmayan bir yıllık 41.288,40.-TL amortisman, Kuruluş Giderleri Amortisman Hesabı'na alınmıştır. Normalde, 1980 yılında kurulan şirketin kuruluş giderleri amortismanının %20 amortisman oranında arka arkaya 5 yıl içinde amorti edilmiş olması ve 1989 yılına kalmamış olması gerekir. Zamanında ayrılıp, düşülmüş olan bu amortisman, kıst hesap dönemi sonunda düşülerek, kalan kuruluş giderleri masrafa dönüştürülmüştür. Bununla ilgili yevmiye kayıtları şöyledir:

30.1.1989	
<b>ÖZ KAYNAKLAR HS.</b>	41.288,40
Kuruluş Gideri Amortisman	41.288,40
<b>SABİT KIYMETLER HS.</b>	41.288,40

Kuruluş Gideri 41.288,40

Aktifleştirilen kuruluş giderlerin (206.442.- )TL.'sını  
%20 iki yıllık amortismanı aktif değerinden düşüldüğü  
halde bir yılı pasifte amortisman hesabına kaydedildiğinden  
düzeltilmesi

<u>30.1.1989</u>		
<b>DEMİRBAŞ EŞYA HS.</b>		107.351,60
<b>KURULUŞ MASRAFI HS.</b>		82.576,80
<b>SABİT KIYMETLER HS.</b>		231.216,80
Demirbaş Eşya Hs.	107.351,60	
Kuruluş Gid. Hs.	82.576,80	

Sabit kıymetlerde toplanan demirbaş eşya ve kuruluş  
giderlerinin ana hesaplara devri

<u>30.1.1989</u>		
<b>SABİT KIYMETLER HS.</b>		41.288,40

Sabit Kıymetler Hs.yekünü önceki maddede fazla yazıldığından tashihi

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

Bilançolarda yer alan Borçlu Hesap, ortak A'nın 2.750.000.-TL. ve ortak B'nin 1.000.000.-TL. olmak üzere, toplam 3.750.000.-TL. tutarındaki sermaye taahhüt borcunu, diğer bir deyişle ödenmemiş sermayeyi göstermektedir.

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin kıst hesap dönemi kar veya zararını belirlemek için özsermaye karşılaştırmasını yapalım.

<b>DÖNEMSONU ÖZSERMAYE</b>		6.697.368,16
Aktif Toplamı	10.448.101,76	
(-) Amortisman (demirbaş)	40.733,60	
(-) Ödenmemiş Sermaye	<u>3.750.000.-</u>	
(Borçlu Hesap)		
	<u>3.790.733,60</u>	
<b>DÖNEMBAŞI ÖZSERMAYE</b>		6.697.368,16
Aktif Toplamı	10.529.390,16	
(-) Amortisman	82.022.-	
Demirbaş Eşya Amort.	40.733,60	

Kuruluş Giderleri Amort	<u>41.288,40</u>
(-) Ödenmemiş Sermaye	<u>3.750.000.-</u>

3.832.022.-

KIST HESAP DÖNEMİ SONUCU:

Kâr veya Zarar. Yok

Ancak, zamanında ayrılmayan 41.288,40 TL kuruluş gideri amortismanın Vergi Usul Kanunu 320. maddesine dayanarak dikkate alınmaması gereklidir. Bu durumda kuruluş giderleri amortismanı kadar, kar olması gereklidir. Şirketin beyannamesi ise, boş verilmiştir.

## 2. Yıllar İtibarıyla Tasfiye İşlemleri Ve Vergilenmesi

Tasfiyeye girişle birlikte, hesap dönemleri yerine tasfiye dönemleri geçerli olduğundan, tasfiyeye giriş ve bitiş tarihleri 30.1.1989-28.12.1990 olan X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin tasfiye dönemleri;

1. Tasfiye Dönemi	30.1.1989-31.12.1989
2. Tasfiye Dönemi	1.1.1990-28.12.1990

olmak üzere iki tanedir. Bu tasfiye dönemlerindeki tasfiye işlemleri ve vergilendirilmesi, 1989 yılı ve 1990 yılları itibarıyla olmak üzere incelenecektir.

### A). 1989 Yılı İtibarıyla Tasfiye İşlemleri Ve Vergilenmesi

30 Ocak 1989 genel kurul kararı ile tasfiye haline giren X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin, tasfiyeye girdiğinin yönetim kurulunca tescil ve ilanı gerekmektedir. Aynı gün, tescil ve ilanı için, şirket yerine tasfiye memuru olan ortak S tarafından gereken başvuru yapılmıştır. Tasfiye memuru, bu başvuru dilekçesine; yönetim kurulu ve denetçi raporunu, bilançosunu, kar zarar cetvelini, hazirun cetvelini, genel

kurul toplantı tutanağını, tasfiyeye giriş bilançosunu ve tasfiye memuru imza sirkü lerini ekleyerek Ticaret Sicili Memurluğu'na vermiştir. Şirket, bu konudaki sorumluluğunu yerine getirmiştir. Böylece, şirketin ticaret ünvanını «Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi» olarak tescil edilmiştir. Bu konudaki belge örneği ek 1'dedir. Genel Kurulca tasfiye kararının alındığı gün, tasfiyeye girişi ticaret siciline tescil ettirilen, bu şirketin tescil tarihi olan 30.1.1989 tarihi, tasfiyenin başlangıç tarihidir. X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin ünvanındaki değişiklik; eski ve yeni ticaret ünvanı alt alta, tasfiye kararının alındığı 30.1.1989 tarihinde yapılan genel kurul toplantısı tutanağı ve bunlardan ayrı olarak tasfiye nedeniyle yapılması gerekli olan şirket alacaklılarını davet ilanı, 20 şubat 1989 (S.2214), 27 şubat 1989 (S.2219), 5 mart 1989 (S.2224) tarihlerinde birer hafta ara ile Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ayrı ayrı üç defa ilan edilmiştir. Alacaklıları davet ilan örneği ek 2'dedir. Son ilan tarihi olan 5 mart 1989'dan itibaren, X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nden herhangi bir alacağı bulunanların 1 yıl içinde, yani 5 mart 1990 tarihine kadar şirkete başvurmaları gerekmektedir.

Tasfiye halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin aşağıda verilen tasfiye memuru ortak S ve yönetim kurulu başkanı tarafından (imzalanmış olan) düzenlenen 30.1.1989 tarihli tasfiyeye giriş bilançosuna baktığımızda, faaliyeti daha önce durdurulmuş olan şirketin borçlarının olmadığını görmekteyiz. Bu durumda, borçların ödenmesi, bu amaçla belli bir nakdin notere tevdi söz konusu değildir. Şirketin borcu olmadığından, borçların şirket varlığından fazla olması ve bundan dolayı tasfiye memurunun ticaret mahkemesinden iflas talebinde bulunması zorunluluğu gerekmemiştir. Tasfiye memuru, X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tasfiye haline girdiğini ilgili vergi dairesi olan Battalgazi Vergi Dairesi'ne bildirilmiş ve vergi dairesi şirkete tasfiyeye girmesi nedeniyle yeni bir hesap no'su (sicil numarası) vermiştir.

Şimdi şirketin bilançolarını ve dönem içinde yapılan tasfiye işlemlerini inceleyelim.





Tediyeler

\_\_\_\_\_ 31.1.1989 \_\_\_\_\_  
 DEVREDEN İND. K.D.V. HS. 11.092.-  
 İNDİRİLECEK K.D.V. HS. 11.092.-

Ocak 1989 K.D.V. beyanı

\_\_\_\_\_ 31.5.1989 \_\_\_\_\_  
 KASA HS. 6.336.-  
 TASFİYE MEMURU HS. 6.336.-

Tahsil

\_\_\_\_\_ 31.5.1989 \_\_\_\_\_  
 GENEL GİDERLER HS. 10.500.-  
 KASA HS. 10.500.-

Tediye

\_\_\_\_\_ 31.5.1989 \_\_\_\_\_  
 MASRAF KABUL EDİLMİYEN ÖD. HS. 40.338.-  
 DEMİRBAŞ AMORTİSMANI HS. 37.013.-  
 DEMİRBAŞ EŞYA HS. 77.351.-

Şirket demirbaşı olarak kayıtlı 20383 nolu telefon sözleş-  
 mesinin geçmiş yıllarda iptal edildiği öğrenildiğinden

\_\_\_\_\_ 31.12.1989 \_\_\_\_\_  
 MASRAF KABUL EDİLMİYEN ÖD. HS. 82.576.-  
 KURULUŞ MASRAFI HS. 82.576.-

1980 yılında kurulan şirketin 5 yılda amorti edilmesi ge-  
 reken 206.442.880 TL. kuruluş masrafının süresinde  
 amorti edilmeyen 2 yıllık tutarı

\_\_\_\_\_ 31.12.1989 \_\_\_\_\_  
 DÖNEM KAR-ZARAR HS. 211.660.-  
 GENEL GİDERLER HS. 211.660.-

Genel giderlerin kar-zarar hesabına devri

\_\_\_\_\_ 31.12.1989 \_\_\_\_\_  
 DÖNEM KAR-ZARAR HS. 122.915.-  
 MASRAF KAB. EDİLMİYEN ÖD. HS. 122.915.-

Masraf kabul edilmeyen ödeme ve zararların kar- zarar hesabına  
 devri

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

Tasfiye memuru, ilk önce hesapların lira kesirlerini kaldırarak Masraf Kabul Edilmeyen Ödemeler Hesabına 1 TL. borç yazmıştır.

Tasfiyeye giriş bilançosunun aktifindeki Borçlu Hesap daha önce de belirttiğimiz gibi ortak A'nın 2.750.000.-TL. ve ortak B'nin 1.000.000.-TL. olmak üzere toplam 3.750.000.-TL tutarındaki sermaye taahhüt borcunu, dolayısıyla şirketin sermaye alacağını içermektedir. Ortaklar Cari Hesabı'nda, şirketin yine ortak A'dan olan 6.531.757.-TL. alacağı yer almaktadır. Tasfiye memuru 31.1.1989 tarihi itibarıyla ortak A'dan alacağın 200.000.-TL.'lık kısmı peşinen tahsil edilerek, kasaya koymuştur.

Tasfiye memuru 201.160.-TL.'lık genel gider yapmış ve bu genel giderlerin bir kısmı ile ilgili olarak 3.531.-TL. katma değer vergisini, kasadan ödemiştir. Ödenmiş olan katma değer vergilerinin tamamı İndirilecek K.D.V. Hesabı'ndan, Devreden İndirilecek K.D.V. Hesabı'na geçirilmiştir. Tasfiye memuru, kasadaki para, yapılacak ve peşin olarak ödenecek olan 10.500.-TL, tutarındaki genel gideri karşılamaya yetmediğinden, bunları karşılamak için şirket kasasına 6.336.-TL. borç verilmiştir. Bu genel giderin yapılmasıyla şirket kasası tamamen boşalmıştır.

Demirbaş Eşya Hesabı'nda yer alan telefon, sözleşmesinin geçmiş yıllarda iptal edildiği öğrenilmiş, bu nedenle 77.351.-TL'lık telefon Demirbaş Eşya Hesabı'ndan, 37.013.-TL'lık telefon amortismanı Demirbaş Eşya Amortismanı Hesabı'ndan çıkartılmış ve amorti edilmeyen (kalan) 40.338.-TL., Masraf Kabul Edilmeyen Ödemeler Hesabına aktarılmıştır. Zamanında amorti edilmeyen kuruluş masrafı V.U.K.'nu 320. maddesine dayanarak dikkate alınmayacağından, bu da yine, Masraf Kabul Edilmeyen Ödemeler Hesabı'na aktarılmıştır. 122.915.-TL. tutarındaki masraf kabul edilmeyen ödemelerin ve 211.660.-TL. tutarındaki genel giderlerin Dönem Kar-Zarar Hesabı'na devredilmesiyle 334.575.-TL.'lık dönem zararına ulaşılmıştır. Buna göre dönem zararı, kuruluş masrafı, telefonun amorti edilmeyen kısımdan oluşan Masraf Kabul Edilmeyen Ödemeler ve genel giderlerden oluşmaktadır. Bu durum, bilanço ve kar-zarar cetvelinde de görülebilir.

1989 yılı içinde yapılan bu işlemler sonucu, 31.12.1989 dönemsonu bilançosu dolayısıyla 1.1.1990 dönembası bilançosu ve 31.12.1989 tarihli kar-zarar cetveli şöyledir.

TABLO-8

**TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİNİN 31.12.1989 TARİHLİ BİLANÇOSU**

AKTİF			
DEMİRBAŞ EŞYA HS.	30.000	SERMAYE HS.	10.000.000
Çelik Kasa Hs.	19.000.-	YEDEK AKÇE HS.	447.368
Yangın Söndürme Ch. Hs.	11.000.-	Kanuni Yedek Akçe	25.352
		İhtiyari Yedek Akçe	422.016
BORÇLU HS.	3.750.000	DEMİRBAŞ EŞYA AMORT. HS.	3.720
Ortak A	2.750.000	Çelik Kasa Amort.	1.520
Ortak B	1.000.000	Yangın Söndürme Cihazı Amort.	2.200
ORATAKLAR CARİ HS.	6.331.757	TASFİYE MEMURU CARİ HS.	6.336
Ortak A			
DEVDEN İND. K.D.V. HS.	11.092		
DÖNEM ZARARI	334.575		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>10.457.424</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>10.457.424</b>

TABLO-9

**TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİ 31.12.1989 TARİHLİ KAR-ZARAR CETVELİ**

Borç		Alacak	
Genel Giderler	211.660.-	Dönem Zararı	334.575.-
Masraf Kabul Edilmeyen Öd.	122.915.-		
<b>Borç Toplamı</b>	<b>334.575.-</b>	<b>Alacak Toplamı</b>	<b>334.575.-</b>

Tablo-8'deki bilançoda görülen dönem zararına servet değeri karşılaştırılması ile şu şekilde de ulaşabiliriz:

DÖNEMSONU SERVET DEĞERİ	6.362.793.-
Aktif Toplamı	10.457.424.-
(-) Dönem Zararı	334.575.-
(-) Amortisman	3.720.-
(-) Ödenmemiş Sermaye	3.750.000.-
(Borçlu Hesap)	

30.1.1989-31.12.1989 dönemine ait beyannamesini 30 Nisan 1990 tarihinde vermiş ve beyannamede 334.575.-TL. zarar göstermiş, bu zarardan 122.915.-TL. masraf kabul edilmeyen ödemeleri indirmiş ve 211.660.-TL'yi zarar olarak beyan etmiştir. Zarar beyanı, doğru olarak yapılmıştır. Zarar olduğundan, verginin ve fonların ödenmesi sözkonusu değildir.

#### B). 1990 Yılı İtibarıyla Tasfiye İşlemleri Ve Vergilenmesi

Tasfiye halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin 1990 yılındaki tasfiye işlemleri, bu dönemin, son tasfiye dönemi olması nedeniyle, tasfiye işlemlerinin vergi açısından incelenmesini de gerektirdiğinden, tasfiye işlemleri ve işlemlerin vergi idaresi bakımından incelenmesi olarak incelenecektir.

#### a). Tasfiye İşlemleri:

1.1.1990 tarihi itibarıyla tablo 8'deki 1989 yılından devreden kalemlerle ilgili olarak 1990 yılında da aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

1.1.1990	
BORÇLU HS.	3.750.000.-
ORTAKLAR CARİ HS.	6.331.757.-
DEMİRBAŞ EŞYA HS.	30.000.-
1989 TAS. DÖN. ZARARI HS.	334.575.-
DEV. İND. K.D.V. HS.	11.092.-
SERMAYE HS.	10.000.000.-
YEDEK AKÇE HS.	447.368.-
AMORTİSMANLAR HS.	3.720.-
TAS. MEM. CARİ HS.	6.336.-
Açılış bilançosu	
31.1.1990.	
KASA HS.	87.363.-

TAS. MEM. CARİ HS.		87.363.-
Tahsilat		
_____ 31.1.1990 _____		
TASFIYE GİD. HS.	87.363.-	
KASA HS.		87.363.-
Tediye		
_____ 30.4.1990 _____		
KASA HS.	100.000.-	
BORÇLU HS.		100.000.-
Tahsilat		
_____ 30.4.1990 _____		
TAS. MEM. CARİ HS.	88.000.-	
TASFIYE GİD. HS.	12.000.-	
KASA HS.		100.000.-
Tediye		
_____ 24.12.1990 _____		
KASA HS.	10.250.557.-	
BORÇLU HS.		3.650.000.-
ORTAKLAR CARİ HS.		6.331.757.-
DEMİRBAŞ SATIŞ HS.		240.000.-
HESAPLANAN K.D.V. HS.		28.800.-
Tahsil		
_____ 24.12.1990 _____		
TAS. MEM. CARİ HS.	5.699.-	
MUVAKKAT ALACAKLI HS.	16.052.-	
TASFIYE GİD. HS.	240.800.-	
İNDİRİLECEK K.D.V. HS.	1.656.-	
KASA HS.		264.200.-
Tediyeler		
_____ 24.12.1990 _____		
AMORTİSMANLAR HS.	3.720.-	
DÖNEM KAR-ZARAR HS.	26.280.-	
DEMİRBAŞ HS.		30.000.-
Satılan demirbaş maliyeti		
_____ 24.12.1990 _____		
DEMİRBAŞ EŞYA SATIŞ HS.	240.000.-	
DÖNEM KAR-ZARAR HS.		240.000.-
Demirbaş satış hasılatı		
_____ 24.12.1990 _____		

_____ 24.12.1990 _____		
DÖNEM KAR-ZARAR HS.	340.163.-	
TASFİYE GİDERLERİ HS.		340.163.-
1990 Tasfiye dönemi giderleri		
_____ 24.12.1990 _____		
HESAPLANAN K.D.V. HS.	28.800.-	
MUVAKKAT ALACAKLI HS.		16.052.-
İND. K.D.V. HS.		1.656.-
DEVREDEN İND. K.D.V. HS.		11.092.-
Aralık 1990 K.D.V. beyanı		
_____ 24.12.1990 _____		
SERMAYE HS.	9.986.350.-	
KASA HS.		9.986.350.-
Ortaklara dağıtılan tasfiye bakiyesi		
_____ 24.12.1990 _____		
SERMAYE HS.	13.650.-	
YEDEK AKÇE HS.	447.368.-	
DÖNEM KAR-ZARAR HS.		126.443.-
1989 TAS. DÖN. ZARARI HS.		334.575.-
Tasfiye dönem zararlarının sermaye ve ihtiyatlardan tenzili-kapanış bilançosu		
_____ / / _____		

Tasfiye memuru, tasfiye giderlerini karşılamak için 87.363.-TL. borç vermiş, önceki dönemden devreden 6.336.-TL. borçla birlikte, tasfiye memurunun şirketten olan alacağı 93.699.-TL. olmuştur.

Ortak A ve B'nin sermaye borcunu içeren Borçlu Hesap'tan ilk önce 100.000.-TL. tahsil edilip, tasfiye memuruna olan borcun 88.000.-TL'si ödenmiş ve kalan kısmı tasfiye gideri için kullanılmıştır. Daha sonra Borçlu Hesap'ta kalan 3.650.000.-TL. ve Ortaklar Cari Hesabı'ndaki 6.331.757.-TL. alacak tahsil edilip, şirket kasasına konmuştur. Bu sırada, tasfiye memuruna kalan 5.699.-TL'lik borç ödenmiştir. Böylece, tasfiye memurunun şirketten alacağı kalmamıştır.

Türk Ticaret Kanunu 443/2'e göre, genel kurulun aktiflerin toptan satışına izin

vermesi gerekir. Tasfiye memuru böyle bir izin olmamasına rağmen, demirbaş eşyaların tamamını peşin olarak <sup>240.000 TL'ya</sup> satmıştır. Satış nedeniyle, 30.000.-TL'lık Demirbaş Eşya Hesabı ve 3.720.-TL'lık Demirbaş Eşya Amortismanı Hesabı kapatılmış, bu hesaplarla ilgili olarak amorti edilemeyen kısmı, diğer bir deyişle demirbaş eşyaların defter değeri olan 26.280.-TL., Dönem Kar-Zarar Hesabı'na zarar olarak geçirilmiştir. Satış hasılatı olan 240.000.-TL., Dönem Kar-Zarar Hesabı'na kar olarak devredilmiştir. Satışla ilgili 28.800.-TL. katma değer vergisi tahsil etmiştir.

Tasfiye memuru, 1990 yılında toplam 340.163.-TL'lık tasfiye gideri yapmış ve bu giderleri dönem sonunda, Dönem Kar-Zarar Hesabı'na devretmiştir. Tasfiye memuru, yaptığı tasfiye giderlerinin bir kısmı ile ilgili olarak 1.656.-TL. katma değer vergisi ödemiştir.

Tahsil edilmiş olan 28.800.-TL. katma değer vergisi ile dönem içinde tasfiye giderleri nedeniyle ödenen 1.656.-TL. katma değer vergisi ve önceki dönemden, devreden indirilecek 11.092.-TL. tutarındaki katma değer vergisi karşılaştırıldığında, ortaya çıkan ve ödenmesi gereken 16.052.-TL. tutarındaki katma değer vergisi ise vergi dairesine ödenmiştir. Böylece, ödenecek veya indirilecek katma değer vergisi kalmamıştır.

Bu işlemler sonunda Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin aşağıda verilen 24.12.1990 tasfiye sonu bilançosu ve kar-zarar cetvelinde de görüldüğü gibi 126.443.-TL. dönem zararı ortaya çıkmıştır. Dönem zararı, tasfiye giderlerinden kaynaklanmıştır. 1989 yılından devreden 334.575.-TL. zararlarla birlikte, şirketin tasfiye sonunda toplam zararı 461.018.-TL.'dir. 461.018.-TL'lık şirket zararının 447.368.-TL'sı yedek akçelerle (ihtiyatlarla), kalan 13.650.-TL'sı Sermaye Hesabı'ndan karşılanmıştır. Kalan 9.986.350.-TL. sermaye, 24.12.1990 tarihi itibarıyla, alacakları davet üçüncü ilanından itibaren 1 yıl geçtiğinden, ortaklara sermaye hisselerine göre ödenmiştir. Ortakların tasfiye paylarının dağıtımı tablo-12'de görülmektedir.



TABLO-10

**TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİ 24.12.1990 TARİHLİ TASFİYE SONU BİLANÇOSU**

AKTİF		PASİF	
DÖNEM ZARARI HS.	126.443.-	SERMAYE HS.	13.650.-
1989 TASFİYE DÖN. ZAR. HS.	334.575.-	İHTİYATLAR HS.	447.368.-
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>461.018.-</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>461.018.-</b>

TABLO-11

**TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİ 1.1.1990-24.12.1990 TARİHLİ KAR-ZARAR CETVELİ**

Borç		Alacak	
Satılan Demirbaş Maliyeti	26.280.-	Demirbaş Satış Hasılatı	240.000.-
1990 Tasfiye Giderleri	340.163.-	Dönem Zararı	126.443.-
<b>Borç Toplamı</b>	<b>366.443.-</b>	<b>Alacak Toplamı</b>	<b>366.443.-</b>

TABLO-12

**TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİ ORTAKLARININ TASFİYE PAYLARI**

Ortaklar	Hisse Tutarı (TL)	Ödenen Tasfiye Payı (TL)
A	5.740.000.-	5.732.165.-
B	2.000.000.-	1.997.270.-
R	1.500.000.-	1.497.953.-
F	750.000.-	748.976.-
S	10.000.-	9.986.-
<b>TOPLAM</b>	<b>10.000.000.-</b>	<b>9.986.350.-</b>

Tasfiye Halinde X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ,zarar nedeniyle esas

sermayesinin bir kısmını kaybettiğinden, ortaklar sermaye hisselerini tam olarak alamamışlardır

Şirket 1986 yılında faaliyeti durdurma kararı aldığından ve 1987-1988 yıllarında faaliyeti olmadığından; tasfiye memurunun, tasfiye sırasında; tasfiye öncesi başlamış ve henüz sonuçlandırılmamış iş ve işlemleri tamamlaması veya bunların tamamlanması için yeni işlemler yapması, yahutta genel kurul kararı ile şirket konusu işlere geçici olarak devam etmesi sözkonusu olmamıştır. Tasfiye giderlerinin nelerden oluştuğu yevmiye kayıtlarında açık değildir.

24.12.1990 tarihinde 650'si asaleten, 350'si vekaleten olmak üzere toplam 1.000 adet hissenin tamamı ile toplanan tasfiye sonu genel kurulu oybirliğiyle ek 3'te verilen tasfiye memuru raporunu, 24.12.1990 tarihli tasfiye sonu bilançosunu ve kar-zarar cetvelini onaylamış, tasfiye memurunu ibra etmiş ve şirketin Ticaret Sicilinden kaydının terkinine karar vermiştir.

Şirketin defterleri, saklamak üzere bir notere değil, oybirliğiyle aynı genel kurul tarafından ortak A'ya verilmiştir. Defterlerin en son kayıt tarihi 24.12.1990 tarihi olduğundan, bu tarihten itibaren 10 yıl, yani 24.12.2000 tarihine kadar saklanacaktır.

Genel kurul toplantısından sonra, tasfiye memuru gereken ekleri (2 adet genel kurul kararı, hazirun cetveli, tasfiye sonu bilançosunu, beyan edilecek mal sözkonusu olmadığından mal beyannamesi hariç) dilekçeye ekleyerek, 28.12.1990 tarihinde Ticaret Sicili Memurluğu'ndan terkin talebinde bulunmuştur. Bu talep üzerine, 28.12.1990 tarihinde Tasfiye Halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ticaret sicilinden silinmiş ve Ticaret Sicili'nden silindiğine dair belge alınmıştır (Belge örneği ek 4'dedir). Şirketin terkinini ve 24.12.1990 tarihli tasfiye sonu genel kurul toplantı tutanağı, 6 Şubat 1991 tarih ve 2710 sayılı Türk Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayınlanmıştır.

Şirketin son tasfiye dönemi olan, bu dönemin beyannamesinin 15 gün içinde verilmesi gerekir. 15 günün belirlenebilmesi için tasfiyenin bitiş tarihinin bilinmesi gereklidir.

Türk Ticaret Kanunu ve birinci bölümde belirtilen Danıştay'ın 4970/1971 sayılı kararına göre; tasfiye sonu bilançosunun genel kurulca tasdik edildiği tarih, tasfiyenin bitiş tarihidir. Buna göre Tasfiye Halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tasfiye bitiş tarihi, tasfiye sonu bilançosunun onaylandığı tarih olan 24.12.1990 tarihidir. Bu durumda, şirketin son tasfiye beyannamesini 8.1.1991 akşamına kadar vermesi gerekir.

Yine birinci bölümde belirtilen Maliye ve Gümrük Bakanlığının (17.3.1980 tarih ve 22118-149/186 sayılı) müktezasına göre ise; ticaret sicilindeki ilan tarihi, tasfiye bitiş tarihidir. Buna göre, ilan tarihi olan 6 Şubat 1991 tarihi tasfiyenin bitiş tarihidir. Bu durumda, tasfiye son dönemi beyannamesinin, 21.2.1991 tarihi akşamına kadar vergi dairesine verilmesi gerekecektir.

Ancak, Tasfiye Halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tasfiye bitiş tarihi olarak, ticaret sicilinden silindiği tarih, yani 28.12.1990 tarihi dikkate alınmıştır. İnceleme yapan memurlar, tasfiye bitiş tarihi olarak, ticaret sicilinden silindiğine dair belgedeki, terkin tarihini gözönüne aldıklarını belirtmişlerdir. Uygulamadaki bu duruma göre ise; beyanname verme süresi 12.1.1991/cuma günü sona ermektedir. Nitekim, tasfiye memuru da 1.1.1990-28.12.1990 dönemine ait son tasfiye beyannamesini 12.1.1991 tarihinde son gün vermiştir.

Görüldüğü gibi, tasfiye bitiş tarihine göre, farklı üç durum ortaya çıkmıştır. Bu konuda, birlik sağlanmalıdır. Eğer, Türk Ticaret Kanunu ve Danıştay kararı dikkate alınmış olsaydı, şirkete beyannameyi 15 günlük süreden sonra verdiği için, V.U.K. Md.352'ye göre usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirdi. Şirketin dosyasında böyle bir ceza yoktur. Çünkü, yukarıda da belirttiğimiz gibi, tasfiye bitiş tarihi olarak, 28.12.1990 tarihi dikkate alınmıştır.

Şimdi, şirketin 2.ve son tasfiye döneminin, servet değeri karşılaştırmasını yapalım ve tasfiye kesin sonucunu bulalım.Tablo-10'da yer alan tasfiye sonu bilançosunu servet değeri karşılaştırması yapmak için ortaklara dağıtımdan önceki durumu gösterir şekilde yeniden düzenlediğimizde tasfiye sonu bilançosu şöyle olur.

TABLO-13  
TASFİYE BAKİYESİ DAĞITILMADAN ÖNCEKİ 24.12.1990 TARİHLİ  
TASFİYE SONU BİLANÇOSU

AKTİF		PASİF	
KASA	9.986.350.-	SERMAYE	10.000.000.-
1989 TASFİYE DÖN. ZAR.	334.575.-	YEDEK AKÇE	447.368.-
DÖNEM ZARARI	126.443.-		
AKTİF TOPLAMI	<u>10.447.368.-</u>	PASİF TOPLAMI	<u>10.447.368.-</u>

Servet değeri karşılaştırmasını yapmadan önce bazı hususları belirtmek istiyoruz. Şirketin yedek akçelerinin hangi tarihte ayrıldığı bilinmemektedir. Bu yedek akçelerin 1981-1983 yıllarında ayrıldığını varsayalım. Bu yıllarda %40 kurumlar vergisine tabi tutulmuşlardır. Tasfiyenin yapıldığı yıllarda, kurumlar vergisi oranı %46 olduğundan, yedek akçeler dönembası servet değerine dahil edilmeyip, brüt tutarlarıyla dönemsonu servet değerine dahil edilerek vergilendirilirler. Bunlara ait ödenmiş vergiler, ödenecek kurumlar vergisinden düşülür. Şirketin 447.368.- TL.'lık yedek akçesi brüte şöyle çevrilecektir

$$\begin{array}{r}
 100 \qquad \qquad \qquad 60 \\
 \underline{X} \qquad \qquad \qquad 447.368.- \\
 X = \frac{100 \times 447.368}{60} = 745.613.- \qquad \text{Brüt Yedek Akçe}
 \end{array}$$

Yedek Akçeye Ait Mahsup Edilecek Vergi =  $745.613 \times 0,40 = 298.245.-$

Yedek Akçe Farkı =  $745.713 - 447.368 = 298.245.-$

Aşağıdaki servet değeri karşılaştırılmasında dönembası servet değerinden 447.368.-TL. yedek akçe çıkartılmıştır. Dönemsonunda ise, aktif toplamı içinde yedek akçenin 447.368.-TL.'lık kısmı dahil olduğundan, sadece dönemsonu servet değerine yedek akçe farkı eklenmiştir. Amortismanın vergilendirilmesi için, dönemsonu servet değerine ilave edilmesi gerekir. Ancak, dönem zararı içinde amortisman dikkate alınmış olup dönem zararı amortisman kadar azaldığından, ayrıca bir daha dikkate alınmaz. 2. Tasfiye dönemine ait servet değeri karşılaştırması şöyledir:

DÖNEMSONU SERVET DEĞERİ 10.284.595.-

Aktif Toplamı	10.447.368.-
(-) 1989 Tas. Dön. Zararı	334.575.-
(-) Dönem Zararı	<u>126.443.-</u>
	<u>461.018.-</u>
	9.986.350.-
(+) Yedek Akçe Farkı	<u>298.245.-</u>

DÖNEMBAŞI SERVET DEĞERİ 9.665.425.-

Aktif Toplamı	10.457.424.-
(-) 1989 Tas. Dön. Zararı	334.575.-
(-) Amortisman	3.720.-
(-) Ödenmemiş Sermaye	<u>3.750.000.-</u>
	4.088.295.-
(-) Tas. Mem. Olan Borç	<u>6.336.-</u>
	4.094.631.-
(-) Yedek Akçeler	<u>447.368.-</u>
	<u>4.541.999.-</u>
	5.915.425.-
(+) Ortakların Sermaye Ödemesi	<u>3.750.000.-</u>

DÖNEM SONUCU (Kar) 619.170.-

Bu durumda şirketin tasfiye kesin sonucu şöyledir:

1. Tasfiye Dönemi Sonucu (Zarar)	211.660.-
2. Tasfiye Dönemi Sonucu (Kar)	<u>619.170.-</u>
<b>TASFIYE KESİN SONUCU (Kar)</b>	<b>407.510.-</b>

(Beyan edilecek)

Ödenecek Kurumlar Vergisi=407.510 x 0,46=187.454.-

(-) Mahsup Edilecek Yedek Akçeye Ait Vergi =298.245.-

Mahsup Edilemeyen Yed. Akçeye Ait Vergi =110.791.-

Tasfiye sonucunun, 407.510.-TL.olarak beyan edilmesi gerekir. 407.510.-TL.'nın kurumlar vergisi 187.454.-TL'dir.Ancak,yedek akçelere ait 298.245.-TL.vergi,mahsup

edileceğinden, şirketin ödemesi gereken vergi sözkonusu olmamaktadır. yedek akçelere ait mahsup edilemeyen 110.791.-TL. iade edilmez.

Ancak, tablo-10'da da görüldüğü gibi şirketin 461.018.-TL. zararı vardır. Bu zararın 126.443.-TL'si ilgili dönemden, 334.575.-TL'si bir önceki dönem olan 1989 yılından gelmektedir. Daha öncede belirttiğimiz gibi; 1989 yılı zararının 122.915.-TL'si kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan, vergileme açısından 1989 yılı zararı 211.660.-TL'dir. Şirket 1990 yılı son tasfiye beyannamesinde 126.443.-TL. dönem zararı ile önceki dönemden gelen ~~211.660~~<sup>338.103</sup>-TL. zararı toplayarak, tasfiye kesin sonucunu zarar olarak beyan etmiştir.

Son tasfiye beyannamesi ile birlikte, tasfiyenin bittiğinin de bildirilmesi gereklidir. Tasfiye beyannamesi, 12.1.1991/cuma son gün verilmesine rağmen, tasfiye memuru, 14.1.1991 tarihinde Battalgazi Vergi Dairesine tasfiyenin bittiğini, sicilden kaydının silindiğini bildirmiştir. Bu konudaki, dilekçe örneği ek 5'dedir.

#### **b). İşlemlerin Vergi Dairesi Bakımından İncelenmesi:**

Tasfiye memuru, 14 Ocak 1991 tarihinde tasfiyenin bittiğini vergi dairesine bildirilmesi ile birlikte, ayrı bir dilekçe ile tasfiye işlemlerinin vergi bakımından incelenmesini istemiştir. Bununla ilgili dilekçe örneği de ek 6'dadır. Bu talebin, son tasfiye beyannamesinin verilmesi sırasında, 12 Ocak 1991 tarihinde yapılması gerekirdi.

14.1.1991 tarihinde yapılan taleple ilgili Defterdarlık inceleme emri, vergi kontrol bürosuna, 22.2.1991 tarihinde intikal etmiştir. İncelemeye en geç bir ay içinde, yani 13.2.1991 tarihinde başlanması gerekirken, 22.2.1991 tarihinde inceleme emri, incelemeyi yapacak organa intikal etmiş, incelemeye başlanmasında gecikilmiştir (Gecikme ile ilgili bir yaptırım yoktur).

22.2.1991 tarihli inceleme emrine dayanarak incelemeyi yapan vergi kontrol memuru, Tasfiye Halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tasfiyesini usul ve hesap yönünden incelemiş ve vergi inceleme raporunu, tutanağı ile birlikte hazırlamıştır.

Usül yönünden, incelemeyi yapan raporunda, şirket yevmiye defteri, defteri kebiri, envanter ve bilanço defterini ve kasa defterinin süresinde tasdik edildiğini ve bu nedenle tenkidini gerektirecek hususu olmadığını belirtmiştir. Hesap incelenmesinde ise, şirketin tasfiyeye giriş tarihini, ticaret sicili gazetesindeki ilan tarihlerini, tasfiye bitiş tarihini, şirket beyanını belirtmiş ve tasfiye sonucunu tespit etmeye çalışmıştır. Tasfiye bitiş tarihi olarak, 28.12.1990 tarihini dikkate almıştır.

Vergi kontrol memuru, raporunda beyan edilen zarar olarak şirketin son bilançosundaki 461.018.-TL'yi zarar göstermiştir. Halbuki, Tasfiye Halindeki X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi tarafından beyan edilen zarar, beyannamenin toplamından elde edilen sonuca göre (211.660+126.443=) 338.103.-TL'dir.

İncelemeyi yapan, vergi kontrol memurunca yapılan işlemler şunlardır. Tasfiye sonucunu bulmak için servet değeri karşılaştırmasını şöyle yapmıştır. 31.1.1989 tarihi itibarıyla tasfiye dönembası servet değeri;

Aktif Toplamı	10.480.000.-	
Amortisman	40.773.-	
NET AKTİF	10.439.267.-	olarak tespit edilmiştir.

Tablo-7'de gösterilen 31.1.1989 tarihli tasfiye giriş bilançosundaki aktif toplamı 10.448.101,76.TL. olmasına rağmen, incelemeyi yapan, aktif toplamını 10.480.000.-TL. olarak almıştır. Kendisiyle yapılan görüşmede, 7.561.-TL. indirilecek katma değer vergisini ve küsüratı almamış olabileceğini söylemiştir.

Raporda, şirketin 24.12.1990 tarihindeki bilanço ve kar-zarar cetvelinde servet karşılaştırılmasına esas bilanço kalemleri bulunmadığı gerekçesiyle, 31.12.1989 tarihli bilanço (Tablo-8) ve kar-zarar cetveli (Tablo-9) tasfiye dönemsonu bilançosu olarak dikkate alınmıştır. Tablo-8'deki 31.12.1989 tarihli bilanço, aktif toplamı 10.457.424.-TL'dir. Ancak, bu toplamdan 334.575.-TL'lik dönem zararı (ve dolaylı olarak kabul edilmeyen ödemeler) düşülerek, bulunan 10.122.849.-TL. aktif toplamı olarak alınmıştır. Rapora göre, tasfiye dönemsonu servet değeri ve tasfiye sonucu;

Aktif toplamı	10.222.849.-
Amortisman+Borç (-)	10.056.-
NET AKTİF	10.112.793.-
Tasfiye Dönemsonu Özvarlık	10.112.793.-
Tasfiye Dönembaşı Özvarlık	10.439.367.-
	<hr/>
Tasfiye Karı (ZARARI)	326.474.-
zarar olarak espit edilmiştir.	

10.112.793.-TL. net aktif denilen, aslında servet değeridir ve ayrıca özvarlık deyimi yerine servet değeri deyiminin kullanılması gerekirdi. İncelemeyi yapan, tasfiye sonu bilançosu olarak 31.12.1999 tarihli bilançoymu almakla, ikinci tasfiye dönemi olan 1.1.1990-24.12.1990 dönemini ve bu dönemde meydana gelen 126.443.-TL'lik zarar ve yedek akçeleri gözönüne almamış olmaktadır. Aslında, tam anlamıyla bir servet değeri karşılaştırması yapılmamıştır. Şirket, faaliyetini daha önce durduğu ve tasfiye sonucu zarar olduğundan, incelemede gereken önem gösterilmemiştir. Raporda, dönemsonu ve dönembaşı servet değeri arasındaki fark müspet olmadığından, kurumlar vergisine tabi karı bulunmadığı belirtilmiştir. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz gibi, şirketin kesin tasfiye sonucu kardır. Fakat, mahsup edilecek vergi nedeniyle, ödenmesi gereken kurumlar vergisi sözkonusu değildir.

İnceleme sonucunda düzenlenen tutanak, ibraz olunan tüm defter ve belgelerin eksiksiz olarak tasfiye memuruna iade edildiği de belirtilerek, incelemeyi yapan vergi kontrol memuru ve tasfiye memuru tarafından 17.10.1991 tarihinde imzalanmıştır. Böylece, tasfiye işlemlerinin vergi bakımından incelenmesi 17.10.1991 tarihinde, yani inceleme talebinden 9 ay ve incelemeye başlanmasından 8 ay sonra inceleme tamamlanmıştır. İnceleme sonucu, tasfiye memuruna bildirilmiştir. Şirketten aranan vergiler olmadığından, tasfiye memurunun vergi asıl, zam ve cezalarından sorumluluğu kalmaz.

Şirketin tasfiye dönemlerine ait tarh zamanaşımı, tasfiyenin son bulunduğu, ikinci tasfiye dönemi olan 1990 dönemini takip eden 1.1.1991 tarihinde başlayıp, 31.12.1995



tarihinde sona erecektir. Tahsil zamanaşımı ise, verginin ödeneceği yılı takip eden yıldan başlayacağından, 1989 dönemine ait verginin 1990 yılında ödenmesi gerektiğinden tahsil zamanaşımı 1.1.1991 tarihinde başlayıp, 31.12.1995 tarihinde bitecektir. 1990 dönemi tasfiyenin son dönemi olması nedeniyle verginin 15 gün içinde ödenmesi gerektiğinden, bu verginin vadesinin rastladığı (28.12.1990 tarihini takip eden 15. gün) 12.1.1991 tarihini takip eden 1.1.1992 tarihinden başlayıp, 31.12.1996 yılında sona erecektir. Fakat, şirketin herhangi bir kazancı olmayıp, vergisi ve dolayısıyla zamanaşımı sözkonusu değildir.

## SONUÇ.

Sermaye şirketlerinin kanun yada esas sözleşmelerindeki nedenlerle infisah ederek veya fesihle sona ererek tasfiyeye girerler. İnfisah veya fesih nedeniyle tasfiyeye giren şirketler, birtakım tasfiye işlemleri yapmaktadırlar. Tasfiye işlemleri sona ermeye bir düzen getirerek hem şirket ortaklarının, hem de üçüncü kişilerin haklarının korunmasını sağlar. Tasfiyeye giriş ve tasfiyenin nasıl yapılacağı Türk Ticaret Kanun'unda, sermaye şirketlerinin tasfiye halinde nasıl vergilendirileceği ise, Kurumlar Vergisi Kanun'unda düzenlenmiştir.

Tasfiye işlemlerini, tayin edilen tasfiye memurları yapmaktadır. Tasfiye memurlarınca yapılan tasfiye işlemleri ise, şirketin tasfiye haline girmesinin tescil ve ilanı, tasfiyeye girildiğini vergi dairesine bildirmek, ilk envanter ve bilanço düzenlemek, şirket alacaklarını beyana davet edip, bunların alacaklarını ödemek veya notere tevdi etmek, şirketin tutmak zorunda olduğu defterleri tutmak, şirket borçları şirket malvarlığından fazla ise iflas talebinde bulunmak, cari işlemleri yapmak, ödenmemiş paylar varsa bunları ve alacakları tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek, dönem sonlarında bilançoları düzenlemek, tasfiye beyannamelerini vermek, tasfiye sonunda tasfiye karı varsa karı ortaklara paylaşmak, tasfiyenin tamamlandığını vergi dairesine bildirmek, vergi inceleme talebinde bulunmak, şirketi ticaret sicilinden terkin ettirmektedir.

tarihtir. Tasfiyenin bitiş tarihi, özellikle tasfiye sonu beyannamesinin verilmesi açısından önemlidir. Tasfiye bitiş tarihi, Türk Ticaret Kanunu 446. maddesi ve Danıştay'ın birinci bölümde belirttiğimiz kararına göre, tasfiye sonu bilançosunun genel kurulca onaylandığı tarih, yine birinci bölümde belirttiğimiz Maliye ve Gümrük Bakanlığı müktezasına göre ticaret sicilindeki ilan tarihidir. Uygulamada ise, tasfiye halindeki şirketin ticaret sicilinden silindiği tarih, bitiş tarihi olarak dikkate alınmaktadır. Bu konuda, birlik ve uyum sağlanmalıdır.

Ara tasfiye dönemlerine ait beyannameler, normal dönem beyanname verme süresi olan nisan ayı içinde verilir. Bu dönemlere ait vergiler, yine normal dönemlerdeki gibi ya tamamı nisan ayı içinde yada Nisan-Temmuz-Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Son tasfiye dönemine ait beyanname ise, tasfiyenin bitiş tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi ve ödenmesi gereken tüm vergilerin, bu süre içinde ödenmesi gerekir.

Son tasfiye beyannamesi ile birlikte tasfiye işlemlerinin incelenmesi talep edilir. Vergi idaresinin en geç 1 ay içinde incelemeye başlaması gerekir. Beyanname verilmiş olsa bile, vergi inceleme taleplerinin verilmemesi veya incelemeye 1 ay içinde başlanmaması halinde, ne gibi sonuçların ortaya çıkacağı konusunda bir açıklık yoktur. İncelemeye 1 ay içinde başlanmaması halinde, Danıştay bir kararında tasfiye memurunun sorumluluğunun kalmayacağını, diğer bir kararında ise 1 aylık sürenin geçirilmesinden sonra başlanmış vergi incelemelerine dayanarak tasfiye memuru adına tarhiyat yapılabileceğini ve yine Maliye ve Gümrük Bakanlığı ise, incelemeye geç başlanmış bir olayla ilgili görüşünde, tasfiye memurlarına herhangi bir sorumluluk düşmeyeceğini belirtmiştir.

Vergi incelemesinde, incelemeye bir ay içinde başlanmaması halinde bir yaptırımın olmaması ve bu durumda tasfiye memurunun sorumluluğu konusunda, farklı görüşlerin olması belirsizlik meydana getirmektedir.

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- ABBASOĞLU M. Nadi : «Kurumlarda Tasfiye Birleşme Ve Devir Hükümlerine Genel Bir Bakış Kurumlarda Tasfiye (1)», VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.3, (1991).
- ABBASOĞLU M. Nadi : «Tasfiye Devir Ve Birleşmede Kurumlar Vergisi», VERGİCİ MUHASEBECİ İLE DİYALOG DERGİSİ, S.4,(1991).
- ALVER Cemil : Adi Şirket Ve Ticaret Kanunu Genel Esasları Açıklamalı - İctihatlı, Gaye Matbaacılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş., Ankara, 1991.
- AYDEMİR Oğuz : «Kurumlarda Geçici Vergi», MALİYE POSTASI, YIL:11, S.230, (1 Nisan 1990).
- BAŞTUĞ İrfan : Şirketler Hukukunun Temel İlkeleri, E.Ü.İktisadi Ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları No:64/44, İzmir, 1974.
- BERKİN Necmeddin M. : «Borçları Mevcudunu Aşan Sermaye Şirketlerinin Takipsiz İflası», İSTANBUL, İ.T.İ.A. DERGİSİ, S.2, (1974).
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma

- CERRAHOĞLU Fadullah : Eğitim Ekin Yayınları, B.1, İstanbul, 1982.  
: «Limited Ortaklıkta Sorumluluk», İSTANBUL, İ.T.İ.A. DERGİSİ, S.1, (1975).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin : «Amme Alacakları Karşısında limited şirket Ortaklarının Sorumluluğu», VERGİ DÜNYASI, S.59, (Temmuz 1986).
- DOMANIÇ Hayri : Anonim Şirketler Hukuku Ve Uygulaması Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C.II, İstanbul, 1988.
- ERİŞ Gönen : Açıklamalı-İctihatlı Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme Ve Şirketler, İlk-Son Matbaası, Ankara, 1987.
- IŞIK Cahit-ŞANLIER Kenan : Sosyo-Ekonomik Gelişmede Nereden Nereye?, Eskişehir Ticaret Odası Yayın No:2, Eskişehir, 1988.
- İMREGÜN Oğuz : Anonim Ortaklıklar, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1368 Hukuk Fakültesi No:302, İstanbul, 1968.
- İMREGÜN Oğuz : Kara Ticareti Hukuk Dersleri, Evrim Yayın No:3 Hukuk Dizisi:1, B.8, İstanbul, 1987
- İMREGÜN Oğuz : Kollektif Komandit Ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar, Yasa Yayınları:68, İstanbul, 1989.
- İMREGÜN Oğuz : Ticaret Hukuku, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık Ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No:21, Eskişehir, 1985.
- KİPER Osman : Uygulamada Ticaret Şirketleri, Eğitim Yayınları Bilimsel Kitaplar Yayınevi, İstanbul,

- 1981.
- KÖKEY Yalçın : «Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi Ve Vergisel Sorunlar», VERGİ DÜNYASI, S.116, (Nisan 1991).
- KURU Baki : «Pasifi Aktifinden Fazla Olan Sermaye Şirketlerinin İflası», ADALET DERGİSİ, Yıl: 61, S.10, (Ekim 1970).
- NARTER Recep : «Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu», VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.6, (1991).
- ÖZBALCI Yılmaz : Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Vergi Hukuku Külliyatı Serisi Yorum Ve Açıklamaları:II, Ankara, 1982.
- POROY Reha-TEKİNALP  
Ünal-ÇAMOĞLU Ersin : Ortaklılar Ve kooperatif Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2899 Hukuk Fakültesi No:641, B.2, İstanbul, 1982.
- POROY Reha-TEKİNALP  
Ünal-ÇAMOĞLU Ersin : Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:138 Hukuk Dizisi:61, B.4, İstanbul, 1988.
- SOYGÜR Nevin : Şirketler Hukuku, Bilim Teknik Yayınevi, B.1, İstanbul, 1989.
- ŞİRİN Şerafettin : Ticaret Hukukunda Şirketler Ve Özel Statülü Kurumlar, Alfa Basım Yayım Dağıtım Yayın No:32 Hukuk Dizisi:9, B.1, İstanbul, 1992.
- TURGAY Recep : «Şirketlerde Tasfiye», MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl:9, S.33, (Ağustos

TÜRK Hikmet Sami

1983).  
: «Süreleri Sona Eren Anonim Ortaktaklıklara İlişkin Danıştay Ve Yargıtay Kararları», Ticaret Hukuku Ve Yargıtay Kararları Senpozumu-III, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1985.

ULUSOY Yılmaz

: Anonim Ve Limited Şirketlerde Kârın Tespiti Dağıtım Vergilendirilmesi, Ankara, 1984.

: «Anonim Şirket Yönetim Kurulu Ve Vergisel Sorumluluğu», ESKİŞEHİR TİCARET ODASI BÜLTENİ

: Eskişehir Sanayi Dünyü Bugünü Yarını, Eskişehir Sanayi Odası Yayınları No:24, Eskişehir, 1988.

: Borçlar Kanunu

: İcra İflas Kanunu

: 2. Kitap Vergi İncelemeleri, Maliye Gümrük Bakanlığı İstanbul İli Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Yayınları, İstanbul, 1991.

: 1991 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1991

: «Kanun no:3585/6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun», VERGİCİ VE MUHASEBECİ İLE DİYALOG DERGİSİ, S.7, (1989)

: Kurumlar Vergisi Kanunu

: 1987-1981 Yılları İç Ticaret İstatistikleri Ticaret

Şirketleri Firma Ve Tüketim Kooperatifleri; T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Matbaası, Ankara, (Her yıl için ayrı yayın)

\_\_\_\_\_ : Türk Ticaret Kanunu

\_\_\_\_\_ : 1991-1989 Yılları Şirketler Kooperatifler Ve Firma İstatistikleri, T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Devlet İstatistik Matbaası, Ankara, (Her yıl için ayrı yayın).

\_\_\_\_\_ : 11 Temmuz 1992 tarihli ve 21281 sayılı Resmi Gazete

\_\_\_\_\_ : Vergi Usul Kanunu

\_\_\_\_\_



EK-1

BELGE

İŞLETMENİN TİCARET ÜNVANI :TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ  
VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

TİCARET SİCİL NO :

TASFİYEYE GİRİŞ TARİHİ : 30 OCAK 1989

Yukarıda ünvan, sicil numarası yazılı bulunan  
şirketin 30.1.1989 tarihinde tasfiyeye giriş işlemi memurluğumuzca yapılmıştır.

İşbu belge telepleri üzerine verilmiştir.

ESKİŞEHİR TİCARET SİCİLİ  
MEMURU

EK-2

## ESKİŞEHİR

### TASFIYE HALİNDE X OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ (ALACAKLILARI DAVET İLANI)

...İlan

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin 30.1.1989 tarihinde yapmış oldukları olağan genel kurul toplantısında şirketin tasfiyesine ve tasfiye memuru olarak tayinine karar verilmiştir.

Şirketin herhangi bir alacak iddiasında bulunanların Türk Ticaret kanunu'nun 489. ve 445. maddesi gereğince işbu ilanın üçüncü defa ilanından itibaren bir sene zarfında yukarıda zikredilen tasfiye memuruna mürücaatları lazım geldiği ilan olunur.

Tasfiye Halinde

X Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Tasfiye Memuru

İmza

Ek-3

**24.12.1990 GÜNÜ TOPLANAN TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV  
SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ TASFİYE SONU GENEL  
KURUL TOPLANTISINA SUNULAN TASFİYE MEMURU RAPORU**

30.01.1989 tarihli genel kurul toplantısında tasfiye kararı alınan şirketimiz tasfiye kararı Ticaret Siciline 30.1.1989 günü tescil edilmiş e 20.2.1989 tarih-2214 sayılı ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmiştir.

Alacaklıları davet ilanları 20.2.1989 tarih 2214, 27.2.1989 tarih 2219, 6.3.1989 tarih 2224 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanmıştır.

Yapılan tasfiyeye giriş bilançosuna göre şirketin demirbaş eşyadan başka mal mevcudu bulunmamaktaydı. Demirbaş eşya ve alacaklar tahsil edilmiş. Tasfiye dönemi içinde verilmesi gerekli beyannamler verilmiştir.

Son ilan tarihinden bir yıl geçtiğinden kalan tasfiye bakiyesi ortakları hisseleri nisbetinde dağıtılarak tasfiye işlemi tamamlandığından şirketin feshine karar verilmesini arz ederim.

Tasfiye Memuru

28 12 1990

EK-4

BELGE

İŞLETMENİN TİCARET ÜNVANI : TASFİYE HALİNDE X OTOMOTİV  
SANAYİ VE TİCARET ANONİM  
ŞİRKETİ

TİCARET SİCİL NO :

TASFİYEYE GİRİŞ TARİHİ : 30.1.1989

FESH EDİLDİĞİ TARİH : 28.12.1990

Yukarıda ticaret ünvanı ve sicil numarası yazılı bulunan şirketin memurluğumuzca fesih işlemi (Mezkur şirketin 24.12.1990 tarihli genel kurul toplantısı kararı gereğince) 28.12.1990 tarihinde yapılmıştır.

İşbu belge istekleri üzerine verilmiştir.

Eskişehir Ticaret Sicili Memuru