T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ HUKUKUNDA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

MEHMET ERGİNAY

2501070252

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR

İSTANBUL - 2012

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER
1982 ENSTİTÜSÜ

Y Ü K S E K L İ S A N S

T E Z O N A Y I

ÖĞRENCİNİN

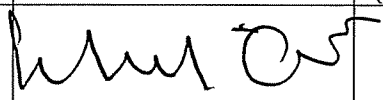
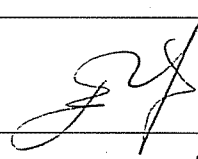
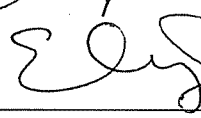
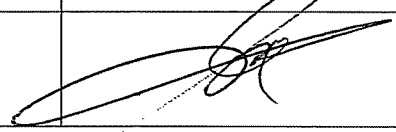
Adı ve Soyadı : **MEHMET ERGİNAY** Numarası : **2501070252**

Anabilim/Bilim Dalı : **MALİ HUKUK** Tez Savunma Tarihi : **15.06.2012**

Danışman : **PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR** Tez Savunma Saati : **15.00**

Tez Başlığı :**VERGİ HUKUKUNDA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU**

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin **15. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		kabul
2-PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		kabul
3-DOÇ.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ		kabul
4-DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		kabul
5-YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN		kabul

VERGİ HUKUKUNDA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Mehmet ERGİNAY

ÖZ

Kurumların ana faaliyetleri çeşitli nedenler doğrultusunda sona ermekte ve yeni bir dönem olan tasfiye süreci başlamaktadır. Kurumların, girmiş oldukları bu yeni süreçte bir takım yasal düzenlemelere uyması gerekmektedir. Hukuk sistemimizde tasfiye sürecinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin ticaret hukuku alanındaki sınırlar Türk Ticaret Kanunu'nda, vergisel anlamdaki düzenlemeler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kurumların tasfiye sürecinin söz konusu kanunlara uygun biçimde gerçekleştirilmesine yönelik olarak tasfiye memurlarına bir takım sorumluluklar getirilmiştir. Bununla birlikte çeşitli kanunlarda tasfiye memurlarının sorumluluklarının yer alması nedeniyle bu sorumlulukların hukuki yapısı, kapsamı ve sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, bu çalışma ile kurumların tasfiye süreçlerinde tasfiye memurlarının sorumlulukları vergi hukuku kapsamında ele alınmış ve ilgili kanunlar çerçevesinde bu sorumluluğun kapsamı, hukuki niteliği ve sınırlarına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

THE LIABILITIES OF LIQUIDATORS IN TAX LAW

Mehmet ERGİNAY

ABSTRACT

The main activities of corporations may come to an end for some reasons and the liquidation process which is a new period for the company begins. In this new period, the corporations have to comply with the regulations of certain Codes. In our law system, the commercial law limitations on how to realize the liquidation process is regulated in the Turkish Commercial Code while the taxation aspect of liquidation is regulated in the Code no. 6183 on Collection Procedure of Public Receivables, Tax Procedures Code and Corporate Tax Code. In order to realize the liquidation process consistent with the aforementioned Codes, liabilities of liquidators have been regulated with these legal documents. Since the liabilities of liquidators are regulated in different Codes, the legal status, scope and the limits of these liabilities have to be determined. In this study, the liabilities of liquidators in liquidation process have been discussed and some evaluations have been made on the scope, legal status and limits of this sort of liability.

ÖNSÖZ

Şirketler gerek yasal, gerek ekonomik, gerekse başka nedenlerle hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma kararı almaktadırlar. Bunun sonucunda tasfiye adı verilen ve belirli kurallar çerçevesinde yönetilmesi gereken bir çözülme süreci başlatılmış olmaktadır.

Tasfiye sürecinin yönetilmesindeki sorumluluk ise vergi hukukundaki sorumluluk müessesesi kapsamında tasfiye memurlarına ait olmaktadır. Tasfiye memurlarının söz konusu sorumlulukları ile ilgili vergisel anlamdaki düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanında Türk Ticaret Kanunu'nda ise ticaret hukuku alanında ilgili hükümler bulunmaktadır. Bununla birlikte çeşitli kanunlarda tasfiye memurlarının sorumluluklarının yer alması, bu sorumlulukların hukuki yapısının, kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi gereğini doğurmaktadır. Bu çerçevede, bu çalışma ile kurumların tasfiye süreçlerinde tasfiye memurlarının sorumlulukları vergi hukuku kapsamında ele alınmış ve ilgili kanunlar çerçevesinde bu sorumluluğun kapsamı, hukuki niteliği ve sınırlarına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde desteğini esirgemeyen aileme ve çok değerli katkı ve desteklerinden dolayı danışmanım Prof. Dr. S. Ateş Oktar'a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii
ABSTRACT iv
ÖNSÖZ v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR ix
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
1. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU KAPSAMINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

1.1.Tasfiye Kavramı 5
1.2.Tasfiye Memuru Kavramı 9
1.3.Vergi Kanunlarında Sorumluluk Kavramı 11
1.3.1.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 14
1.3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 Sayılı Kanun'da Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 17
1.3.1.2. Sorumluluğun "Objektif – Sübjektif Sorumluluk" Kavramları Kapsamında Değerlendirilmesi ve Rücu Hakkı 24

İKİNCİ BÖLÜM
2. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ

2.1. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Tasfiye Memurları 31
2.1.1. Tasfiye Memurlarının Atanması 35
2.1.2. Tasfiye Memurlarının Azledilmesi 36
2.1.3. Tasfiye Sürecinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 38
2.2. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Tasfiye Memurları 40
2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 43

2.4. 6183 Sayılı AATUHK'da Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 51
2.5. Tasfiye Memurlarının Dava Açma ve Davalarda Temsil Ehliyeti..... 56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE TASFİYE VE TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

3.1. Tasfiye Dönemi..... 59
3.2. Tasfiye Karı ve Servet Değeri..... 64
3.2.1.Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri 66
3.2.2.Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri..... 68
3.3.Tasfiye İşlemlerinde Zamanaşımı..... 69
3.3.1.Tarh Zamanaşımı..... 70
3.3.2.Tahsil Zamanaşımı 73
3.3.3.Düzeltme Zamanaşımı..... 74
3.4. Mükellefiyet Durumlarına Göre Şirketlerin Vergilendirilmesi 75
3.4.1. Tam Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi 75
3.4.2. Dar Mükellef Kurumların Tasfiye Sürecinde Vergilendirilmesi..... 76
3.5. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 79
3.5.1. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu ile ilgili 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi Arasındaki Farklar..... 80
3.5.2. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu ile ilgili 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi..... 82
3.5.3. Tasfiye Memurlarının Rücu Hakkı..... 85
3.5.4. Tasfiye Beyannamelerinin Verilmesi..... 87
3.5.5. Tasfiye Memurlarının Tasfiye İşlemleri ile İlgili İnceleme Talebi..... 88
3.5.6. Tasfiye Memurlarının Değişmesi Halinde Sorumluluk 92
3.5.7. Tasfiyesi Tamamlanarak Ticaret Sicilinden Kaydı Silinen Kurumlar Vergisi Mükellefleri Adına Yapılan Vergilendirme İşlemlerinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 93
3.5.7.1. KVK'nın 17'nci Maddesinde Yapılan 03.07.2009 Tarihli Değişiklikler 94

3.5.7.2. KVK'nın 17'nci Maddesinde Yapılan Değişikliklerin Hukuki Sonuçları 95
3.5.8. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu Bakımından Vergi Kanunlarının Uygulanma Sırası ve Sınırları 100

SONUÇ 107
KAYNAKÇA 115

KISALTMALAR

a.g.e.	:	adı geçen eser
a.g.m.	:	adı geçen makale
a.g.r.	:	adı geçen rapor
A.Ş.	:	Anonim Şirket
AATUHK.	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD.	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
BK.	:	Borçlar Kanunu
Bkz.	:	Bakınız
C.	:	Cilt
D.	:	Daire
DEÜHFD.	:	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Dn.	:	Danıştay
E.	:	Esas
GVGT.	:	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK.	:	Gelir Vergisi Kanunu
İİK.	:	İcra ve İflas Kanunu
İSMMMO.	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

K.	:	Karar
KDV.	:	Katma Değer Vergisi
KK.	:	Kooperatifler Kanunu
KVK.	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	:	Madde
MÜ.	:	Marmara Üniversitesi
No.	:	Numara
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
TTK.	:	6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TTKT.	:	Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
YTTK.	:	6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
V.D.D.	:	Vergi Dava Dairesi
Vb.	:	Ve benzeri
Vd.	:	Ve devamı
VUK.	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, yapısı gereği bir takım fonksiyonlara sahiptir ve bu fonksiyonların gereklerini en iyi biçimde yerine getirmesi için bir takım gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Devletin söz konusu fonksiyonlarını yerine getirmesi için ihtiyaç duyduğu gelirlerin en önemlileri vergilerdir.

Devletin en önemli gelirlerinden biri olan vergilere ilişkin olarak bir takım genel ilkeler bulunmaktadır. Bu genel ilkeler Anayasa'nın 73'üncü maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde hükme bağlanmıştır.

Anayasanın bu hükmünde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması verginin genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkelerini; vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması ise verginin kanuniliği ilkesini ortaya koymaktadır.

Devletin söz konusu temel ilkeler üzerine inşa etmiş olduğu vergi sistemi, ancak ve ancak tüm kurumlarıyla etkin bir yapıda olduğu sürece gelirleri elde etme bakımından işlevsel olabilmektedir. Bu da yine verginin kanuniliği prensibi kapsamında vergi kanunlarında gösterilmiş olan sistem çerçevesinde öngörülen yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesiyle mümkün olabilmektedir.

Bu etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi bakımından en önemli görev hiç kuşkusuz vergi mükellefleri ile vergi sorumlularına düşmektedir. Ancak vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu kavramlarının sadece gerçek kişiler için değil, tüzel kişiler, tüzel kişiliği olamayan teşekküller veya gerçek kişi olup da küçük veya kısıtlı

olunması durumlarında yansıma bulması söz konusu olmaktadır. Bu kapsamdaki yansıma ise "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" kavramında vücut bulmaktadır.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişilerin normal faaliyet dönemlerinde görev ve sorumluluklarını yerine getirmektedir. Ancak tüzel kişilerin çeşitli nedenlerle faaliyetlerini durdurarak kendilerini sonlandırması, bir başka deyişle, tasfiyeye girmiş olmaları durumunda kanuni temsilcilerin bu sorumlulukları tasfiye memurlarına geçmektedir.

Çalışmamızın konusunu da esas olarak "tasfiye memurlarının sorumluluğunun vergi hukuku içerisindeki yeri" oluşturmaktadır. Bu çerçevede tasfiye memurlarının sorumluluğunun Kurumlar Vergisi Kanunu içerisindeki yeri özel olarak incelenmiş olup bu Kanun içerisindeki hükümlerin diğer düzenlemelerle bağlantısı irdelenmiştir. Dolayısıyla çalışmanın temelini Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi şirketler oluşturmaktadır. Tasfiye memurlarının sorumluluğunun vergi hukukumuz içerisindeki yeri ile birlikte bu kavramın vergi hukuku alanındaki etkileri, bu kavramın düzenlenmiş olduğu kanunlar olan Kurumlar Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda söz konusu kanunlar çerçevesinde tasfiye memurlarının sorumluluklarının başlangıcı ve sorumluluğun sona ermesi, hangi kanunların tasfiye memurlarının sorumluluğu kapsamında öncelikli olarak uygulanması gerektiği gibi konular incelenmiş ve uygulamada ortaya çıkan bazı noktalarla ilgili öneriler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde "tasfiye memurlarının sorumluluğu" kavramının temelini oluşturan "tasfiye", "tasfiye memuru", "sorumluluk" ve "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" kavramlarının içerikleri, ilgili kanunlar çerçevesinde ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda tasfiye memurlarının sorumluluğu kavramının

açıklanmasında önemli bir yere sahip olan kanuni temsilcilerin de tasfiye memurları ile olan bağlantısı irdelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise tasfiye memurlarının sorumlulukları, sırasıyla Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında ele alınmıştır. 12 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulu'nda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yasalaşmış olup Kanun'un 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Dolayısıyla çalışmanın hazırlandığı dönemde 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlükte olması nedeniyle öncelikle mevcut düzenlemelerle ilgili değerlendirmeler yapılmış olup 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na ilişkin düzenlemeler de ayrı bir başlık altında değerlendirilmiştir.

Konunun birden fazla Kanun'un uygulama alanına girmesi ve bu kanunların gerek ticaret hayatının temelini oluşturan Türk Ticaret Kanunu, gerekse kurumların vergi alanındaki tüm uygulamalarında etkiye sahip olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'u olması, konunun bu açılardan ele alınmasını gerekli kılmıştır. Diğer yandan tartışmalı olan bir takım hususlarda doktrin görüşleri ve yüksek yargı kararlarına da atıflar yapılmaya çalışılmış ve konunun farklı noktalardan ele alınması sağlanmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünü ise "tasfiye memurlarının sorumlulukları"nın Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda "tasfiye" kavramının genel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ele alınış biçimi ve uygulamaları incelenmiş, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu arasında tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili farklar ortaya konulmuş ve "tasfiye memurlarının sorumluluğu"nun yeni uygulama içerisindeki yeri incelenmiştir. Bunun yanında 5520 sayılı Kanun'da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin yapılan ve 03.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan değişikliğe ilişkin

olarak görüşler ortaya konulmuş ve bununla ilgili eski ve yeni uygulamalar ve ortaya çıkan özel durumlar yargı kararlarından yararlanılarak ele alınmaya çalışılmıştır.

Tasfiye kavramının ve buna bağlı olarak tasfiye sürecini yönlendiren tasfiye memurlarının sorumluluklarının çeşitli kanunlar kapsamında ele alındığı çalışmamızın sonuç bölümünde de diğer bölümlerde ayrıntıları incelenmiş olan noktalar değerlendirilmiş ve tartışmalı bir takım hususlarla ilgili olarak öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU KAPSAMINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

Tasfiye memurlarının sorumluluğu kavramının incelenmesi, bu kavramı oluşturan temel öğelerin tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda söz konusu kavramın temelini oluşturan "tasfiye", "tasfiye memuru" kavramları ile vergi hukukunda önemli bir yer tutan "sorumluluk" kavramlarının incelenmesi gerekmektedir.

1.1. Tasfiye Kavramı

Şirketler gerek yasal, gerek ekonomik, gerekse diğer dışsal veya içsel etkenler sebebiyle hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma kararı alabilmektedirler. Bu durumda belirli kurallar çerçevesinde bir çözülme sürecini başlatmış olmaktadırlar. Tasfiye süreci olarak adlandırılan bu çözülme süreci ise çeşitli kanunlarla getirilen düzenlemeler doğrultusunda yönetilmesi gereken bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk hukukunda tasfiye süreci ile ilgili olarak ticaret hukuku ve vergi hukuku alanlarında çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda ticaret hukuku ile ilgili temel düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu kapsamında yer almaktadır. Vergi hukuku kapsamında ise bu süreç, büyük ölçüde Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında gerçekleşmektedir.

Buna ek olarak KVK kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu düzenlemesi incelendiğinde, bu kanunun, İcra ve İflas Kanunu'na atıfta bulunulmuş olduğu görülmektedir.

TTK'da kollektif, komandit, anonim, limited şirketler ile kooperatifler olarak düzenlenmiş bulunan ticaret şirketleri, uygulamada şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak da bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Buna göre şahıs şirketlerini, kollektif ve komandit şirketlerle beraber Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan adi şirketler oluşturmakta; sermaye şirketlerini ise, anonim ve limited şirketlerle birlikte, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler oluşturmaktadır.

TTK'da sermaye şirketleri olarak belirlenen anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit şirketler ile ilgili tasfiye hükümleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kooperatiflerle ilgili tasfiye hükümlerinin ise Kooperatifler Kanunu'nun 81'inci maddesinde yer aldığı görülmektedir.

Vergi hukuku bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellef kavramının tanımı yapılmış ve mükellefin, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden [1] gerçek veya tüzel kişi" olduğu belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun [2] ise 1'inci ve 2'nci maddelerinde de bu kanun kapsamına giren mükelleflerin hangi kişiler olacağı düzenlenmiştir. Buna göre, Kanun'un birinci ve ikinci fıkraları, sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, İktisadi Kamu Kuruluşlarının, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının[3] kurumlar vergisi mükellefi olduklarını ve kurum kazancının da, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmektedir.

---

[1] Terettüp: "Gerekme, icap etme, iş için gerekme, ait olma" anlamlarına sahiptir.

[2] 26205 sayı ve 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[3] İş ortaklıkları KVK'nın ikinci maddesinin 1'inci, 2'nci, 3'üncü, 4'üncü, 5'inci, ve 6'ıncı fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun Ali Turanlı, "*5520 Sayılı KVK'ya Göre İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:5, Mayıs 2008, s.32

KVK'nın 2'nci maddesi de sermaye şirketlerinin, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar olduğu ve bu Kanun'un uygulanmasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi sayılacağını ortaya koymaktadır.

Bu durumda birinci ve ikinci fıkrada adı geçen kurumların, kurumlar vergisi mükellefi olarak düzenlenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda KVK kapsamında mükellef olarak yer alan tüm kurumların tasfiyeye girmeleri halinde vergisel bakımdan KVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiş olan tasfiye hükümlerine tabi olacakları anlaşılmaktadır. Bu durum sermaye şirketleri türleri özelinde de değişiklik göstermemekte ve buna göre KVK'da yer alan tasfiye hükümleri, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler hakkında aynı biçimde uygulanmaktadır. [4]

Sermaye şirketleri, yasal düzenlemelerin getirmiş olduğu zorunluluklardan dolayı veya alınan kararlar doğrultusunda kendi istekleriyle ticari hayattan çekilmek zorunda kalabilmektedirler. Buna göre sermaye şirketlerinin tasfiyeleri fesih ve infisah olmak üzere iki biçimde gerçekleşmekte ve şirketler bu iki durumun sonucunda tasfiye sürecine girmektedirler. [5]

İnfisah, TTK'da ve/veya esas sözleşmede öngörülen sebeplerden birinin gerçekleşmesi ile karar alınmasına veya ihbarda bulunulmasına gerek olmaksızın anonim şirketin kendiliğinden sona ermesi olarak tanımlanmaktadır. Fesih ise yasada

[4] Ahmet Kavak, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.99

[5] Mehmet Maç, Uğur Nabi Yalçın, Cüneyt Büyükyaka, *"Sermaye Şirketlerinde Tasfiye"*, **İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi**, S:64, Temmuz – Ağustos – Eylül 2003, s.52

ve/veya ana sözleşmede yer alan sebeplerden birine dayanarak, bu yetkiye sahip olanlar tarafından ortaklığın sona erdirilmesi olarak ifade edilmektedir. [6]

Ancak burada ayrıca bir durumun belirtilmesinde fayda bulunmaktadır. Bu durum, şirketin iflas nedeniyle tasfiyeye gitmesi durumudur. Bu durumda şirket İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tasfiye edilmekte, bunun dışındaki infisah sebebiyle yapılan tasfiye ise TTK ve KK kapsamında yapılmaktadır. [7]

Tasfiye kavramı ise yukarıda belirtildiği üzere bu iki durumun sonucunda ortaya çıkan süreç olarak tanımlanmaktadır. Tasfiye ile ilgili olarak çeşitli tanımlamalar ortaya konulmaktadır. Tasfiye, anonim şirket mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümleri gereğince pay sahiplerine hisseleri oranında dağıtılması ve ortaklık kaydının ticaret sicilinden silinmesi işlemlerinin tümü olarak belirtilmektedir. [8] Tasfiye, kurumların tüzel kişiliklerinin sona ermesi olayı olarak da tanımlanmaktadır. [9] Danıştay'ın vermiş olduğu bir karada ise tasfiyenin feshin, zorunlu ve kaçınılmaz bir hukuki neticesi olduğu belirtilmektedir. [10] Tasfiye genel olarak ticaret şirketlerinin; yetkili organlarının kararları doğrultusunda faaliyetlerinin ve tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesi amacına yönelik olarak tüm varlıklarının elden çıkarılması, alacakların tahsili, borçlarının ödenmesi ve nihayetinde şirket ile ilgili tüm kesimler ile olan ilişkilerin sona erdirilmesi için gerçekleştirilen işlemler dizisidir. [11] Bir başka tanıma

---

[6] Ünal Tekinalp, Reha Poroy ve Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 9. Basıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul, Arıkan Kitabevi, 2005, s.813.

[7] Cevdet Okan Bahar, *"Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı - I"*, **Yaklaşım Dergisi,** S:168, Aralık 2006, s.126

[8] Tekinalp-Poroy-Çamoğlu, a.g.e., s. 822

[9] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s.234

[10] Danıştay'ın 19.04.1972 tarih ve E.72/778K. 72/1957 sayılı kararı

[11] Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık, 2005, s.653

göre ise ilgili kurumun ekonomik faaliyet sürecine ve hukuki varlığına son verme işlemi tasfiye işleri olarak nitelendirilmektedir.[12]

Tüm bu hususlardan hareketle herhangi bir sebepten dolayı tasfiye sürecine giren şirketlerde, bu çözülme sürecinin gerçekleştirilme yönteminin TTK'da düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır. Yalnız, TTK'nın 136'ncı maddesinde ticaret şirketi olarak sayılan kooperatiflerin tasfiye işlemlerine ilişkin hususlar KK'nın 81'inci maddesinde düzenlendiği görülmektedir.

Söz konusu tasfiye sürecinin vergisel boyutu ise KVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiş olup, yine KVK'nın 1'inci ve 2'nci maddesinde yer alan ve bu kanuna göre mükellef olarak belirlenmiş olan kurumları kapsamakta olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte vergisel bakımdan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Vergi Usul Kanunu kapsamında da tasfiye ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

1.2. Tasfiye Memuru Kavramı

Bir önceki kısımda da açıklandığı şekilde sermaye şirketleri fesih veya infisah ettikleri takdirde TTK hükümlerine göre tasfiye sürecine girmiş olmaktadırlar. Bunun bir takım hukuki sonuçları ile beraber vergisel sonuçları da bulunmaktadır.

Sermaye şirketlerinin tasfiye sürecine girmesi ile birlikte, normal şartlarda şirketin faaliyetlerini yürüten organların ortadan kalkması nedeniyle, sürecin nasıl işleyeceği önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü tasfiye, kurumların tüzel kişiliklerinin ortadan kalkarak hukuki varlıklarının sona ermesi sonucunu doğuran

[12] Nihat Edizdoğan, Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s.249.

önemli bir işlemdir. [13] Tasfiye ile birlikte, şirketin aktif olarak "kazanç sağlamak ve bunları paylaşmak" amacı sona ermekte,[14], artık "tüzel kişiliğe sahip olan ticaret şirketlerinin feshedilmesi veya infisahı üzerine şirket bilançosunda yer alan alacak ve borçların kesin olarak hesaplanması, alacakların tahsili ve borçların ödenmesi ve kalan mevcudun ortaklar arasında kanun ve esas sözleşmeye uygun olarak dağıtılması amacı ortaya çıkmaktadır.[15] Şirketin bu yeni amacını gerçekleştirmeye yönelik süreci yürütmekle sorumlu olan kişiler ise tasfiye memurlarıdır.

Tasfiye memurlarının, sorumlulukları ile birlikte bir takım görevleri bulunmaktadır. Bu görevler;

- Başlangıç envanteri ile ilk bilançonun düzenlenmesi,

- Defter tutulması,

- Alacaklıların çağrılması ve korunması,

- Şirketin girişilmiş işlerinin tamamlanması ve aktiflerinin paraya çevrilmesi,

- Borçlarının ödenmesi, mahkemeye başvurulması, ara bilançonun düzenlenmesi ve ortaklara bilgi verilmesi,

- Son ve kati bilançonun düzenlenmesi,

- Tasfiye sonucu elde edilen bakiyenin dağıtılması,

---

[13] Yılmaz Özbalcı, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 492

[14] Oğuz İmregün, **Kara Ticaret Hukuku**, İstanbul Filiz Kitabevi, 13. Baskı, 2005, s.476.

[15] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, 1999, s.303

- Şirket kaydının ticaret sicilinden silinmesi şeklinde sıralanmaktadır. [16]

Tasfiye memurlarının şirketin hukuki ilişkilerinin sonlandırılmasına yönelik sorumluluklarının yanında mali ilişkilerinin sonlandırılmasına yönelik sorumluluklarının da olduğu bilinmektedir. Tasfiye memurlarının mali ilişkilerinin sonlandırılmasına ilişkin sorumlulukları da başta KVK olmak üzere, AATUHK, VUK gibi kanunlarda düzenlenmektedir. Ticaret Hukuku bakımından ise tasfiye memurlarının sorumlulukları TTK kapsamında düzenlenmiştir. Bahsedilen kanunlarda yer alan düzenlemelere yönelik, ilerleyen bölümlerde ayrıntılı biçimde değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

1.3. Vergi Kanunlarında Sorumluluk Kavramı

Vergilendirme işlemi, temelde alacak – borç ilişkisi kuran idari bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Ancak idari bir işlem olması nedeniyle bu alacak – borç ilişkisi kişiler arasında değil, devlet ile gerçek kişiler veya kurumlar arasında olan bir alacak – borç ilişkisi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet, borçlu taraf ise vergi ödeyicisi olan gerçek kişiler veya kurumlar olmaktadır. Genel anlamda vergi borçlusu, "mükellef" olarak adlandırılmaktadır ancak vergi ödeyicisi her zaman "mükellef" olmayabilmektedir. [17]

Mükellef, VUK'un 8'inci maddesinin birinci fıkrasında da belirtildiği şekilde, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir". Kanunun bu maddesine göre vergi mükellefi kavramı ağırlıklı olarak sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ortaya konulmaktadır. [18] Bu

---

[16] Mustafa Yavuz, *"Tasfiye Memurlarının Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:190, Ekim 2008, s.234

[17] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2008, s.71

[18] Adnan Gerçek, *"Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi",* **AÜHF Dergisi**, C:54, S:3, 2005, s.158

anlamda vergi borcunu vergi dairesine fiili olarak mükelleflerin kendileri ödemektedirler. [19]

Vergi sorumlusu kavramı ise kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri sorumlu tutmak amacıyla kullanılmaktadır. [20] Bir diğer ifadeyle mükellefin vergi borcunun ödenmesinden ve diğer vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir. [21]

VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında vergi sorumlusu kavramı tanımlanmıştır. Buna göre vergi sorumlusu, "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusu kavramının geliştirilmesindeki temel amaçlar, verginin tahsilini kolaylaştırmak ve hızlandırmak, vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktır. Nitekim vergi hukukunda sorumluluk kavramının da temelinde vergi alacağının devlet nezdinde güvenliğinin sağlanması yatmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi sorumluluğu kavramı geniş olarak kullanılmakta ve buna bağlı olarak bir takım sorumluluk türleri bulunmaktadır. Bu sorumluluk türlerine örnek olarak;

- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu,

- Tasfiye memurlarının sorumluluğu,

---

[19] Sorumluluk kavramı ile ilgili geniş bilgi için bkz: İsmail Tekkoyun, Mehmet Tekkoyun, *"Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:267, Kasım 2003, s.83-88

[20] Gerçek, a.g.m., s.160

[21] Oktar, a.g.e., s.72

- Mirasçıların sorumluluğu,

- Vergi kesenlerin sorumluluğu,

- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu,

- Katma değer vergisinde sorumluluk,

- Özel tüketim vergisinde sorumluluk,

- Motorlu taşıtlar vergisinde sorumluluk,

- Damga vergisinde sorumluluk,

- Harçlarda sorumluluk,

- Limited şirket ortaklarının kamu alacağından sorumluluğu,

- Emlak vergisinde sorumluluk,

- Veraset ve intikal vergisinde sorumluluk verilebilir.

Ancak çalışmamız kapsamında konunun tasfiye memurlarının sorumluluğu ile bağlantılı olması bakımından sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğu üzerinde durulacaktır.

1.3.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Devlet açısından vergi alacağının güvence altına alınması, kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirleri için büyük önem taşımaktadır. Günümüzde vergi türlerinin çeşitlenmesi ve işlevlerinin artması sonucunda devletin bu güvenceyi sağlaması daha da önem kazanmış ve çeşitli kanuni önlem ve düzenlemelerle bu güvencenin sağlanması hususunda koşullar ve müesseseler oluşturulmaya çalışılmıştır.

Türk Vergi Hukuku'nda bu amaca yönelik olarak yapılan önemli düzenlemelerden bir tanesi medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan bazı mükellefler ile tüzel kişilerin vergi kanunlarında belirtilen ödevlerinin yine kanunlarda belirtilen şekillerle yerine getirilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiş olan kanuni temsil düzenlemesidir.

Devletin vergi alacağının asıl sorumlusu mükellef olmakla birlikte, kanunda belirtilmiş olan bir takım hallerde vergi sorumlusu, asıl sorumluluğu üstlenmektedir. Bu nedenle vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde mükellefle birlikte kanuni temsilcilere de önemli görevler düşmektedir.

Hukuki olarak temsilci; başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapabilen veya borçlu kılabilen kişi olarak tanımlanabilmektedir. Buna göre temsil ise "bir kimsenin mümessil sıfatı ile diğer bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır."[22] şeklinde tanımlanabilmektedir.

Temsil yetkisinin ise, bir kanun hükmüne veya temsil edilenin istek ve iradesine dayanmakta olduğu düşünülmektedir. Bu noktada ise kanuna dayanan temsil yetkisine, "kanuni temsil", bu tür temsil yetkisine sahip olan kişiye de "kanuni temsilci"

[22] Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s. 125.

denilmektedir. Kaynağını, temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisi ise, "iradi temsil"; bu şekilde yetkili kılınan kişi de, "iradi temsilci" biçiminde tanımlanabilmektedir.[23]

Bu noktadan hareketle kanuni temsilci, mükellef ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları ile yükümlü kılınan kişi şeklinde tanımlanabilmektedir. Kanuni temsilci bunu başkasının nam ve hesabına gerçekleştirmektedir. [24] Kanuni temsilcinin başkasının adına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme yetkisi kendisine vergi kanunları tarafından verilmiştir. Kanuni temsilciler, vergi yükümlüsü veya sorumlusu olup fiil ehliyeti bulunmayan kimselerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulurlar. [25]

Kanuni temsilcilerle ilgili olarak vergi hukuku alanındaki düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi, 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinde yapılmış olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Medeni Kanun'un 337'inci, 403'üncü, 404'üncü, 405'inci, 413'üncü, 426'ncı, 431'inci ve 495'inci maddeleri ile BK'nın 100'üncü maddesinde çeşitli düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır. [26] Bu düzenlemeler çerçevesinde kanuni temsilci olarak nitelendirilebilecek kişiler, kollektif şirketlerin her bir ortağı, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri, tasfiye dönemlerinde tasfiye memurları, müdürler, limited şirketlerde atanmış müdürler veya ortakların her biri, hisseli komandit şirketlerde komandite ortaklar, kooperatiflerin yönetim kurulu üyeleri, vakıf, dernek ve sendikalarda yönetim kurulu üyeleri ile küçüklerin velileri veya atanmış olan vasileri, belli işlerin görülmesi

---

[23] Turgut Candan, *"Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu I"* , **Yaklaşım Dergisi**, S: 39, Mart 1996, s.17

[24] Şebnem Pınar Gürgür, Eren Yeşilyurt, *"Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları –I"* **Yaklaşım Dergisi**, S: 130, Ekim 2003, s.127

[25] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku,** 14.Basım., Ankara, Turhan Yayınevi, 2006, s.72.

[26] Cevdet Okan Bahar, *"Kanuni Temsilciler"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:124, Nisan 2003, s.198

veya mal varlığını yönetme ve menfaatlerini korumak için vesayet makamlarınca atanan kayyımlar ve reddi miras etmemiş mirasçılar şeklinde sıralanabilmektedir. [27]

Vergi hukukunda kanuni temsilcilere yer verilmesinin bazı nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerden bir tanesi, fiil ehliyetine sahip olamayan veya bu ehliyetleri sınırlı bulunan kişilerin kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru bir biçimde yerine getirilebilmesi için bir temsilciye ihtiyaç duyulmasıdır. Bir başka deyişle bu durumun temelinde "vergi ehliyeti" kavramı bulunmaktadır. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayla iradi veya iradi olmayan bir ilişki kurulması vergi yükümlülüğü için yeterli olmaktadır. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için hukuki ehliyetin aranmamasına "vergi ehliyeti" denilmektedir.[28] Bunun anlamı kişinin sadece medeni haklardan yaralanma ehliyetinin bulunması, yani hak ehliyetine sahip olması, onun vergiyi doğuran olay ortaya çıktığı takdirde vergisel ilişkinin bir tarafı olması ve yükümlülüğün doğması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip olunmaması durumunda veya ehliyetin sınırlı olmasında kanuni temsil söz konusu olmakta ve bu durumda vergiyle ilgili olarak ortaya çıkan ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi hukukunda kanuni temsilcilere yer verilmesindeki bir başka neden ise, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen vergi mükellefi ve sorumlusu olabilen bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının da vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerinin, yine kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirilmesidir. [29]

Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarından doğan temsil yetkisinin, kanuni temsilciler tarafından kanunda belirlenen şekilde yerine getirilmemesi durumunda ise,

---

[27] Bahar, a.g.m. ,s.198, Mehmet Maç, *"Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 118, Ekim 2002, s.66

[28] Oktar, a.g.e., s.73.

[29] Gürgür – Yeşilyurt, a.g.m., s.128

kanuni temsilcilerin yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorumluluğu söz konusu olmaktadır.[30] Bu hususta kanuni temsilcilerin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

1.3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 Sayılı Kanun'da Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Türk Vergi Sistemi'nde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun "kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10'uncu maddesi *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz." biçiminde düzenlenmiştir.

---

[30] Mine Nur Bozdoğan, *"Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, S: 270, Ocak 2004, s. 24.

Vergi hukukunda mükellefiyetin doğması için, yukarıda da bahsedildiği biçimde, fiil ehliyeti aranmamaktadır. Kişinin medeni haklardan yararlanma ehliyetine, bir başka deyişle hak ehliyetine sahip olması vergi ehliyetini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında düzenlenmiş olan ve mükellef veya sorumlular tarafından yerine getirilmesi gereken unsurlar her zaman mükellef veya sorumlular tarafından gerçekleştirilemeyebilmektedir. Bu durum ise kanun maddesinde "küçükler ve kısıtlılar"ın vergi mükellefi veya sorumlusu olması şeklinde ifade bulmuştur.

Tüzel kişiler ile vakıf ve cemaatlerin de fiziksel bir varlık olmamaları nedeniyle vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaktan doğacak bir takım yükümlülüklerini fiziki olarak yerine getiremeyecek olmaları nedeniyle madde hükmü içerinde bu unsurların da yer aldığı görülmektedir.

Bu nedenle VUK'un 10'uncu maddesinde de belirtilen tüzel kişiler ile küçükler ve kısıtlıların vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsilcilerin yetkili olacakları belirtilmektedir.

Devletin vergi alacağını emniyet altına almasında, verginin kamu gelirlerinin önemli bir bacağını oluşturması etkili olmaktadır. Diğer yandan devletin gerçekleştirmesi gereken kamu hizmetleri de elde edeceği kamu gelirleri ile gerçekleştirilebilmektedir. Kamu hizmetleri ile de toplumda kamu yararının ortaya çıktığı kuşkusuzdur. Tüm bu nedenler, vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi bakımından vergi ilişkisinin önemli bir noktasında bulunan kanuni temsilcilerin bir takım sorumlulukların da ortaya konulmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda vergi alacağının emniyet altına alınması için kanuni temsilcilerin uyması öngörülen unsurlarla ilgili olarak herhangi bir eksikliğin, düzensizliğin veya daha geniş anlamıyla kusurun varlığı durumunda VUK kapsamında sorumluluklar getirildiği ve bu kapsamda kanuni temsilcilerin, malvarlıklarıyla sorumluluklarının doğmasının söz konusu olacağı görülmektedir.

Kanuni temsilcilerle ilgili sorumluluğu düzenleyen bir diğer madde ise AATUHK mükerrer 35'inci maddesidir. Bu madde ise aşağıdaki biçimde düzenlenmiştir.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

06.06.2008 tarihinde 5766 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile mevcut maddeye iki fıkra eklenmiştir. Bu fıkralar;

- "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur" ve*

- *"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."* şeklinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemelerin getirmiş olduğu en önemli yenilik "kamu alacağının doğduğu ve ödeneceği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olması halleri ile VUK kapsamına giren kamu alacaklarının kanuni ödeme zamanlarında ve VUK'a göre tayin edilen özel ödeme zamanlarında kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olması hallerinde, bu kişilerin tamamının müteselsil sorumluluk kapsamına alınmış olmasıdır."[31] Bunun yanında mükerrer 35'inci maddeye eklenen bu fırkalar ile VUK kapsamına girenler de dahil olmak üzere tüm kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre takip yapılmasının önü açılmış olmaktadır.[32]

6183 sayılı AATUHK ile VUK arasında kanuni temsilcilerin malvarlıklarıyla müteselsil sorumluluklarının ortaya çıkması bakımından yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere ilk bakışta bir takım benzerlikler bulunmaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi incelendiğinde söz konusu düzenlemenin VUK'un 10'uncu maddesinden bir takım farklılıklar taşıdığı anlaşılmaktadır.

Söz konusu mükerrer 35'inci maddenin birinci fıkrası incelendiğinde "tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"nın varlığından bahsedilmektedir. Burada "amme alacakları" ifadesinin taşıdığı anlama dikkat edilmesi gereken bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ifade dolayısıyla bu madde dahilindeki sorumluluğun "amme alacakları" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda amme alacağından ne anlaşılması gerektiği önem kazanmaktadır.

6183 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde "amme alacağı" , 1'inci ve 2'nci maddeler kapsamına giren alacaklar olarak tanımlanmaktadır. Buna göre; kanuni

[31] Oktar, a.g.e., s.82

[32] Zübeyir Bakmaz, *"Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi",* **E-Yaklaşım**, S:62, Eylül 2008, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080912775.htm, 10 Ocak 2009.

temsilcilerin mükerrer 35'inci madde ile sorumlu tutuldukları amme alacakları, anılan Kanun'un 1'inci ve 2'nci maddeleri kapsamına giren alacaklar olduğu hükme bağlanmıştır. [33]

Kanun'un 1'inci maddesi; Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmaları halinde, 6183 sayılı yasa hükümlerine tabi olan; yani kamu alacağı sayılan alacakları dört grupta toplamıştır.

Bunlar;

a) Asli nitelikteki kamu alacakları

b) Fer'i nitelikteki kamu alacakları

c) Diğer kamu alacakları

d) Takip masrafları'dır.[34]

Diğer yandan, VUK'un 10'uncu maddesi, yukarıda da belirtildiği biçimde, "verginin ve buna bağlı alacakların", mükellefin veya vergi sorumlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmasını hükme bağlamaktadır. VUK'un 1'inci maddesinde ise kanunun kapsamına giren ve kanunun uygulama alanını belirtilen unsurları, "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır."şeklinde tanımlamaktadır.

[33] Candan, a.g.m., s.18

[34] Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.46

Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde ise *"gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu Kanuna tabi olmayacağı, bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükümlerinin uygulanacağı"* belirtilmektedir. Bu noktada anılan madde hükümlerinden hareketle, kısmen ya da tamamen temsil olunan kişinin malvarlığından tahsil edilemeyen ve bu nedenle kanuni temsilcinin sorumluluğunu ortaya çıkaran vergi ve buna bağlı alacakların, sadece VUK kapsamındaki vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı alacakları kapsayacağı düşünülmektedir. [35]

Bunun yanında tüzel kişilerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 333'üncü maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmektedir. Bu durumda asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyerek kanuni temsilcinin sorumluluğunu gerektiren vergi cezaları, tüzel kişiler için kesilen vergi cezaları olmaktadır. [36]

6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinde ise bu kapsamın daha geniş tutulduğu anlaşılmaktadır. Bunun asıl nedeninin 6183 sayılı Kanun'da "kamu alacağı" veya "amme alacağı" kavramlarının sadece vergi, resim, harç veya bunlara bağlı alacakları değil, daha geniş anlamda alacakları kapsayacak biçimde kabul ediliyor olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

VUK'un 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesindeki bir farklılığın da sorumluluğun gerçekleşmesi bakımından bağlanan

---

[35] Turgut Candan, *"Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu - II"* , **Yaklaşım Dergisi**, S: 40, Nisan 1996, s.36

[36] Candan, a.g.m., s.31

şartlar olduğu düşünülmektedir. VUK, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, iki şartın gerçekleşmesine bağlamaktadır. Buna göre birinci şartın, madde içeriğinden de anlaşılacağı üzere, "vergi ve buna bağlı alacaklarının tahsil edilememesi" olduğu düşünülmektedir. Buna bağlı olarak maddede belirtilen diğer şart ise verginin tahsil edilememiş olma nedeninin, 10'uncu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerin, yani "kanuni temsilcilerin, ilk fıkrada belirtilen vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri"dir.[37] Dolayısıyla bu iki şart gerçekleşmeden kanuni temsilcilerin takip edilebilmesinin olanaklı olmadığı düşünülmektedir.

AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesi, "kamu alacağının mükellefin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamamış veya alınamayacağının anlaşılmış olması" ibaresini barındırmaktadır. Bu kapsamda bu kanunda belirtilen koşulun da sadece bir tane olduğu ve bunun da yukarıda belirtildiği üzere kamu alacağının asıl borçlusundan tahsil edilememiş veya bunun tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olduğu düşünülmektedir. "Kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması" ibaresi muğlâk bir yapıda olmakla beraber "kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olduğu" durumların;

- asıl borçlunun tüm aramalara karşın bulunamaması,

- haczedilen mal, alacak ve haklarının, 6183 Sayılı Kanun'un 81'inci maddesi uyarınca, haczi yapan memur ya da bilirkişi tarafından değerlendirilmeleri sonucu, bu mal, alacak ve hakların, kamu alacağını karşılayamayacağının ortaya çıkmış olması,

[37] Candan, a.g.m., s.34

şeklinde sıralanabileceği düşünülmektedir. [38] Bu hususların gerçekleşmesi halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için gerekli şartların oluştuğu kabul edilmekte [39] ve takip işlemlerine 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre düzenlenecek ödeme emrinin tebliği ile başlanmaktadır.

1.3.1.2. Sorumluluğun "Objektif – Sübjektif Sorumluluk" Kavramları Kapsamında Değerlendirilmesi ve Rücu Hakkı

Sorumluluk kavramının sözlük anlamı "Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi"dir. Dolayısıyla kişinin sadece kendi davranışlarından değil, "yetki alanı"na giren bir olayın sonuçları da o kişinin sorumluluğunu doğurmaktadır.

Bu kapsamda kanuni temsilcinin bulunduğu konum ele alındığında, kanuni temsilcilerin, temsil ettikleri gerçek veya tüzel kişiye ait olarak kanunlarda belirtilen vergiye ilişkin ödevleri eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi durumunda sorumluluğun ortaya çıkacağı kuşkusuzdur.

Diğer yandan sorumluluk müessesesinin önemli kavramlarından biri de "kusur"dur. Kusur, genel olarak, "mevcut bir ödevin yerine getirilmesindeki eksiklik veya gerektiği gibi davranmama" [40] şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin kanunlar dahilinde kendisine yüklenmiş olan ve temsil etmiş olduğu gerçek veya tüzel kişiye ait olan ödevlerin yerine getirilmesi hususundaki eksiklikler, aksaklıklar, özensizlikler veya düzensizlikler, kanuni temsilcinin kusurunu ortaya

---

[38] Candan, a.g.m., s.35

[39] Sedat Abdullah Arısoy, *"Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:337, Eylül 2009, s.27

[40] Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C.II, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s.978

koymaktadır. Başka bir anlatımla vergi veya bir başka kamu alacağı ile ilgili bir ödevin yerine getirilmesindeki eksiklik veya bununla ilgili olarak ortaya çıkacak konularda, belirlenmiş kuralların gerektiği gibi uygulanmaması ortaya "kusur"u çıkartacaktır.

Genel hukuk prensiplerine göre bir kişinin haksız fiilden sorumlu tutulabilmesi için; hukuka aykırı eylemde bulunması, kusurlu olması ve bir zararın meydana gelmesi, ayrıca, olayla illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Kusur sorumluluğunda esas olan unsur kasıt veya ihmalin bulunmasıdır. Kusursuz (objektif) sorumluluk türünde ise, kişinin kusurlu olma şartı aranmamaktadır. [41] Kusurun ortaya çıkması kasıt veya ihmalle olmaktadır. Kasıt, en temel anlamıyla kanunda suç sayılan bir eylemin, sonuçlarının bilinerek ve öngörülerek yapılmasıdır. Bunun yanında ihmal kavramı ise kişinin yapmakla yükümlü olduğu bir işte gerekli dikkat ve özeni göstermemesi halini ifade etmektedir.

Yukarıda belirtilen kusursuz sorumluluk – kusur sorumluluğu ayrımı, vergi hukuku açısından da geçerli olmaktadır. Bu noktada Türk Vergi Sistemi'nde kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen temel maddeler olan Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin objektif – sübjektif sorumluluk (kusursuz sorumluluk – kusur sorumluluğu) kapsamında da değerlendirilme olanağı bulunmaktadır.

Kusur sorumluluğu, yukarıda da belirtildiği şekilde, bir işin yapılması ya da bir ödevin yerine getirilmesi esnasında kişinin "kusurlu" hareketlerinden dolayı sorumlu olmasını gerektirmektedir. Kusursuz sorumluluk durumunda ise yukarıda belirtilen açıklamanın aksine herhangi bir kusurun bulunmasına gerek bulunmamaktadır. Bu noktada kişinin bir konudaki ödevini yerine getirmemesinden doğacak sorumluluk,

[41] Sakıp Şeker, *"Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk"*,**Vergi Sorunları Dergisi**, S:154, Temmuz 2001, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=1169, (Çevrimiçi), 10.06.2009

kendi kusurundan dolayı söz konusu olabileceği gibi, kişinin tamamen dışında gerçekleşmiş bir olay nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir.

Bu değerlendirmeler ışığında VUK'un 10'uncu maddesi incelendiğinde, bu maddenin ikinci fıkrasının, 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere 3505 sayılı kanunun 2'nci maddesiyle değiştirildiği görülmektedir. Söz konusu maddenin değiştirilmeden önceki halinde kanuni temsilcinin "kasıt ve ihmali"nden bahsedilmekte olduğu ve buna göre kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmallerinin var olması durumunda sorumluluklarının ortaya çıkacağının düzenlenmekte olduğu görülmektedir.[42]

Bu kapsamda VUK'un 10'uncu maddesinin değiştirilmeden önceki halinde yer alan "kasıt ve ihmal" düzenlemesi incelendiğinde burada yer alan sorumluluk türünün kusura dayalı sorumluluk olduğu anlaşılmaktadır. Doktrinde ise söz konusu eski ve yeni düzenlemelere ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden bazıları yapılan yeni düzenlemenin kusur sorumluluğunu devam ettirdiği yönündedir. [43] Bazı görüşler ise yapılan düzenlemenin bir yenilik olduğu ve kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğunu ortaya çıkardığını öne sürmektedirler. [44]

Kusursuz sorumluluğu destekleyen görüşe ilişkin olarak, yapılan değişiklikle beraber söz konusu madde hükmünün uygulanmasında kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmallerinin aranmamakta olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda her ne sebeple olursa olsun vergisel ödevin yerine getirilmemiş olunmasının, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaları için yeterli olduğu düşünülmektedir.

---

[42] Gürgür – Yeşilyurt, a.g.m., s.128

[43] Kusur sorumluluğuyla ilgili bkz. Tuğrul Özsüt, *"3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:90, Şubat 1989, s.38.

[44] Kusursuz sorumlulukla ilgili bkz. Gürgür – Yeşilyurt, a.g.m., s.128

Bu görüşe göre, yapılan düzenlemenin getirmiş olduğu diğer önemli bir hususun ise kanuni temsilcilerin, daha önce sadece "verginin asılları"ndan sorumlu olmaları söz konusu iken, yapılan değişikliğin ardından "vergi aslı ve buna bağlı alacaklardan" sorumlu olmaları durumunun ortaya çıkmasıdır.

Dolayısıyla bu görüş kapsamında bu iki hususun birlikte değerlendirilmesi sonucunda kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalleri olmaksızın, yani kusurları olmaksızın, vergi ve buna bağlı diğer alacakların ödenmesinden sorumlu olacakları değerlendirilmektedir.

Ancak kanaatimizce VUK'un 10'uncu maddesinde yapılan değişikliğin kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğunu ortaya koyması mümkün görünmemektedir. Bu noktada yapılan düzenleme incelendiğinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun "her halde" gerçekleşeceği yönünde bir husus görülmemekte, buna karşın "vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi"nin esas kıstas olduğu düşünülmektedir. Kanuni temsilci vergiyle ilgili olarak kendi üzerine düşen ödevleri yerine getirmediği takdirde zaten sorumlu olmaktadır. Kanuni temsilcinin, gerçek veya tüzel kişinin temsilinden dolayı vergiyle ilgili ödevleri yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle kusuru ortaya çıkmaktadır. VUK'un 10'uncu maddesine göre kanuni temsilci, vergi ile ilgili olarak sadece kendi üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle vergi ve buna bağlı alacakların mükellef veya vergi sorumlularının varlığından alınamaması haline, kendi mal varlığından ödemekle sorumlu tutulmaktadır. [45] Bu da kanuni temsilcinin kusura dayalı sorumluluğunu ortaya koymaktadır.

Bu durumda ise temsil edilenin vergi borcundan dolayı takip edilen kanuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı süresi içerisinde açacağı idari

[45] Oktar, a.g.e., s.78

davada, kusursuzluğunu kanıtlayarak, sorumluluktan kurtulma olanağına sahip bulunmaktadır.[46]

6183 sayılı AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinde ise kusursuz (objektif) sorumluluk düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu durum, yukarıda ayrıntıları da belirtildiği şekilde, sorumluluğun, kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması dışında başka bir nedene dayandırılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Yani VUK'un 10'uncu maddesinde olduğu şekilde "vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması" gibi bir şart, mükerrer 35'inci maddede bulunmamaktadır. Böyle bir durumda kusursuz sorumluluk müessesesinin yapısı gereğince kişinin kusurunun olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Mükerrer 35'inci maddede belirtilen koşulun gerçekleşmiş olması kişinin sorumluluğunun ortaya çıkması bakımından yeterlidir. Dolayısıyla, bir olay eğer kişinin dışında oluşmuşsa, kişinin iradesi dışında gerçekleşmiş bu olayı ileri sürmek suretiyle sorumluluktan kurtulması mümkün olmamaktadır.

6183 sayılı AATUHK'un, mükerrer 35'inci maddesinin kusursuz sorumluluğu ortaya koymasının yanında yine aynı maddenin 4'üncü fıkrası ile bu türden sorumluluğu gerektiren kamu borcu nedeniyle kanuni temsilcinin, asıl kamu borçlusuna rücu etme hakkı da düzenlenmiştir.[47] Bunun yanında bahsedilen rücu hakkı VUK'un 10'uncu maddesinde de kanuni temsilciye tanınmıştır. Ancak VUK'un 10'uncu maddesinde bu rücu hakkının, *"temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler"* ibaresi ile sadece kanuni temsilcilerin ödediği vergi borcu ile sınırlandırılmış olduğu anlaşılmaktadır. Bu noktada VUK kapsamında vergiye bağlı diğer borçlar için yapılmış olunan ödemeye rücu olanağı bulunmamaktadır.

[46] Candan, a.g.m.,. s.37
[47] Oktar, a.g.e. s.79

Diğer yandan AATUHK'un 35'inci maddesinde yer alan "tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmaya*n teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir."* ibaresi ise vergiden daha geniş bir anlamda tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla kanuni temsilci, kendi mal varlığından tahsil edilmiş bulunan kamu alacakları ile ilgili olarak, kamu alacağının asıl borçlusuna rücu hakkına sahip bulunmaktadır.

Tüm bu açıklamalardan hareketle sorumluluğun türü bakımından 6183 sayılı AATUHK ile 213 sayılı VUK'un kusursuz (objektif) sorumluluk ve kusur (sübjektif) sorumluluğu ayrımına gittiği, bunun yanında her iki kanunda da kanuni temsilcilere tanınan, kamu alacağının asıl borçlusuna rücu etme hakkının içeriğinin de farklı olduğu anlaşılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ

Sermaye şirketleri, çeşitli nedenler doğrultusunda fesih veya infisah edilerek tasfiye haline girmektedirler. Şirketin tasfiye haline girmesi ise bu şirketlerin ehliyetleri ile birlikte yönetim ve temsilleri üzerinde bir takım değişiklikler meydana getirmektedir. Bunun sonucunda şirketin yeni bir amacı ortaya çıkmakta ve bu amaç da şirketin tasfiye edilmesi olmaktadır. Bu durumda şirketin yönetim ve temsil yetkisi tasfiye memurlarına geçmektedir.[1]

Tasfiye haline giren şirketin kanuni temsilcisi konumunda olan tasfiye memurlarının sorumluluğu, gerek özel hukuk gerek vergi hukuku mevzuatımızda çeşitli kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu kanunlar Türk Ticaret Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Bu bölümde TTK, AATUHK ve VUK kapsamında tasfiye memurların sorumlulukları, düzenleniş biçimleri ve görevleri incelenecektir. KVK kapsamında ilgili düzenlemeler üçüncü bölümün inceleme konusunu oluşturmaktadır.

[1] Yadigar İzmirli, **Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki ve Sorumlulukları**, 1. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001, s. 1.

2.1. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Tasfiye Memurları [2]

Türk Ticaret Kanunu'nda tasfiye ile ilgili hükümlerin kollektif şirketler hakkında genel olarak TTK'nın 206'ncı ile 242'nci maddeleri arasında; anonim şirketler için ise Türk Ticaret Kanunu'nun 439'uncu ile 450'nci maddeleri arasında bazı özel düzenlemeler yapılmıştır. TTK'nın 450'nci maddesinde de *"hususi hükümler mahfuz kalmak üzere 207'nci maddenin 3'üncü fıkrasıyla 212'nci maddenin 3'üncü fıkrası ve 217 - 221, 224 - 227, 231, 232, 235, 236, 240'ıncı maddeler hükümleri anonim şirketler hakkında da tatbik olunur."* denilerek kollektif şirketlere ilişkin yapılan düzenlemelere atıf yapılmıştır.

Bir şirketin tasfiye sürecine girebilmesi için öncelikle TTK kapsamında kuruluşunu gerçekleştirmiş olması ve faaliyetine devam etmesi gerekmektedir. Bu nitelikleri haiz bir şirket, çeşitli nedenlerle birlikte tasfiyeye girebilir.

Bu kapsamda TTK'nın 300'üncü maddesi incelendiğinde anonim şirketlerin, genel kurulun yapılmasından sonra 15 gün içerisinde şirketin merkezinin bulunduğu ticaret siciline tescil ve ilan olunması gerektiği belirtilmektedir. Tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olabilmelerinin şartı ise tescildir. Dolayısıyla ticaret siciline tescil olunmasıyla birlikte şirket fiil ehliyetine sahip olarak kurulmuş olmaktadır.

TTK'da bir anonim şirketin tasfiyeye girme hali ise 439'uncu maddede belirlenmiştir. Buna göre "şirketin diğer bir şirketle birleşmesi, bir limited şirket şekline çevrilmesi veya bir amme hükmi şahsı tarafından devralınması halleri hariç olmak üzere, infisah eden şirket tasfiye haline girmektedir".

[2] 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 12 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen ve 27846 sayılı ve 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ise 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Bu hüküm doğrultusunda bir anonim şirketinin tasfiye sürecine girmesi ile birlikte yeni bir hukuki yapıya geçtiği ve normal koşullarda ticari faaliyetlerini gerçekleştiren bir şirketten daha farklı değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu kapsamda ilgili madde hükmünün, TTK'nın tasfiye ile ilgili diğer hükümlerinin de dahil edilerek incelenmesi sonucunda tasfiye ile ilgili bir takım sonuçlara ulaşılabilmektedir.

Öncelikle, şirket TTK'nın 439'uncu maddesi kapsamında tasfiye sürecine girdiğinde şirketin tüzel kişiliği ortadan kalkmamaktadır. Bir anonim şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kalkması, onun kuruluş sürecine benzer olarak, ticaret sicilinden silinmesiyle gerçekleşmektedir. Bu noktada şirketin fesih ya da infisah edilmesi şirketin tüzel kişiliğini ortadan kaldırmamaktadır. Şirketin fesih ya da infisahı ile birlikte tasfiye aşamasına geçilmiş olmaktadır. [3] Şirket infisah ettikten sonra tasfiye işlemleri başlamaktadır.[4] Şirketin tasfiye sürecindeki işlemleri tasfiye memurları tarafından yürütülmektedir.

Bu görüşü destekleyen çeşitli Danıştay kararları da bulunmaktadır. Danıştay 7.Dairesi'nin bir kararının gerekçesinde de *"Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişiliklerinin, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ereceği, bu tarihten sonra şirketin haklara sahip olmasının, borçlu kılınmansın ve temsilinin hukuken olanaklı olmadığını ve bunun bir sonucu olarak tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi münfesih şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemeyeceğini, tesis edilen işlemlerinde herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağını, hukuki sonuç doğurmayan, bir başka deyişle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesinin mümkün olmayacağını"* belirtmiştir.

[3] Poroy,Tekinalp,Çamoğlu, a.g.e., s.822.
[4] Tuğrul Ansay, **Anonim Şirketler Hukuku**, 6.Bası, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1982, s.296

Diğer yandan şirket tasfiyeye girdikten sonra kuruluş döneminde belirlenen ana amacı da değişmektedir. Bu kapsamda şirketin esas amacı kar elde etmekten çıkmakta, sadece tasfiye sürecinin yürütülmesi ve tamamlanması haline gelmektedir. Bu durumda şirketin ehliyeti tasfiye amacı ile sınırlanmaktadır. Şirket ancak tasfiyeyi sağlamaya yönelik ve tasfiye amacına yardımcı olduğu doğrultuda hukuki işlemleri gerçekleştirebilmektedir.[5] Şirketin tasfiye sürecine girmesi şirketin kuruluşunda oluşturulan organlarının yetkilerinin kullanımında da farklılaşma yaratmaktadır. Bunun nedeni tasfiye sürecinin tasfiye memurları tarafından yürütülmesidir. Süreci yöneten kişilerin tasfiye memurları olması nedeniyle doğal olarak şirketin yönetim kurulu gibi organlarının yetkileri kısıtlanmış olmaktadır.

TTK'nın "Tasfiye Hali" kenar başlıklı 439'uncu maddesinde *"tasfiye haline giren şirket, pay sahipleriyle olan münasebetlerinde dahi, tasfiye sonuna kadar ve ehliyeti, 232'nci madde hükmü mahfuz olmak kaydıyla tasfiye gayesiyle mahdut olarak hükmi şahsiyetini muhafaza ve ticaret unvanını (tasfiye halinde) ibaresini ilave suretiyle kullanmakta devam eder"* denilmektedir. Bu kapsamda şirketin mevcut unvanın önüne "tasfiye halinde" ibaresi konulmak suretiyle şirketin tasfiye halinde olduğunun açıklığa kavuşturulmasının ve şirketin esas amacının artık tasfiye olduğunun belirtilmesinin amaçlandığını düşünmekteyiz.

Tasfiyeye giren şirketin hukuki yapısındaki en önemli noktalardan biri de tasfiyenin tasfiye memurlarınca yürütülüyor olmasıdır. TTK'nın "tasfiye memurlarının tayini" kenar başlıklı 441'inci maddesinde "esas mukavele veya umumi heyet kararıyla ayrıca tasfiye memuru tayin edilmedikçe tasfiye işleri, idare meclisi tarafından yapılır. İdare meclisi tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin idare meclisince yapılması halinde dahi bu hüküm tatbik olunur." denilmektedir. Bu kapsamda kanun hükmünden, şirketin tasfiyeye girdiğinde tasfiye sürecinin şirket ana

[5] İzmirli, a.g.e., s. 12.

sözleşmesi veya genel kurul kararı uyarınca tayin edilmiş bulunan tasfiye memurlarınca yürütülmesinin esas olduğu anlaşılmaktadır. Eğer şirket ana sözleşmesiyle veya genel kurul kararıyla tasfiye memuru belirlenmemişse tasfiye sürecinin yönetim kurulu tarafından yönetileceği açıkça belirtilmektedir. Kanun hükmünden ayrıca tasfiye memurlarının tasfiye sürecini başlatarak yürütebilmelerinin bu kişilerin ticaret siciline tescil edilmeleriyle gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

Görüldüğü gibi şirketin tasfiyeye girmiş olması, şirketin hukuki olarak henüz ortadan kalkmadığını, buna karşın onun yeni bir hukuki niteliğe büründüğünü göstermekte ve bu yeni hukuki durumda şirketin tasfiye süreçlerini yönetecek kişilerin de tasfiye memurları olduğu ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla kanuni olarak şirketin tasfiyeye girdikten sonraki temsilcileri, tasfiye memurları olmaktadır.

Bununla birlikte bir şirketin tasfiyeye girmiş olması ile şirketin ticaret unvanının sicilden silinmesi farklı noktalar olup farklı sonuçlar doğurmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere bir şirketin tasfiyeye girmiş olması onun tüzel kişiliğinin ortadan kalkması sonucunu doğurmamaktadır. Şirketin tasfiyeye girişi onun farklı bir statüde hukuki işleyişini devam ettirdiği anlamına gelmektedir. Diğer yandan tasfiye süreci sonlandıktan sonra şirketin ticaret sicilinden silinmesi söz konusudur. Bu işlemin gerçekleştirilmesi de tasfiye memurlarının görevleri arasında bulunmaktadır. Bu kapsamda, TTK'nın 449'uncu maddesi incelendiğinde tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesinin tasfiye memurları tarafından sicil memurluğundan talep olunacağı ve bu talep üzerine tescil ve ilan olunacağı hükme bağlanmaktadır.[6] Şirketin içinde bulunduğu tasfiye sürecinin sona ermesi ile birlikte tasfiye memurunun görevi Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne tasfiyenin sona erdiğini bildirmek ve bir dilekçe ile şirketin ticaret sicilinden silinmesini istemektir. Bu yolla şirketin ticaret sicilinden silinme süreci gerçekleştirilmiş olur.

[6] Ersin Nazalı, **Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.65

Şirketin bu şekilde kaydının Ticaret Sicili'nden silinmesi ile birlikte şirketin o ana kadar tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam eden anonim şirket tüzel kişiliği son bulmaktadır. Bu durumun tasfiye memurlarının sorumluluğunun vergisel boyutu ile ilgili ortaya çıkardığı sonuçlar ilerleyen bölümlerde incelenecektir.

2.1.1.Tasfiye Memurlarının Atanması

Anonim şirketlerin tasfiyesi tasfiye memurları tarafından yerine getirilmektedir. Tasfiye memurları, "bir şirketin sona ermesi ile ilgili olarak kanunda öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi üzerine girilen tasfiye sürecinde yapılması gereken iş ve işlemleri, kanun, esas sözleşme ve iş görme şartlarını düzenleyen diğer hükümlere uygun olarak ifa etmeyi üstlenen kişiler" şeklinde tanımlanabilmektedir. [7]

Tasfiye memurlarının atanması üç şekilde mümkün bulunmaktadır. Bunlardan biri tasfiye memurlarının şirketin ana sözleşmesi ile atanmış olması durumudur. Diğer durum ise genel kurul kararı ile atanmış olmalarıdır. Bunlara ek olarak yönetim kurulunun da tasfiye memurluğu sıfatını haiz olması mümkündür. Bu çerçevede ana sözleşme, genel kurul veya mahkemenin atadığı tasfiye memurlarının görev yapamadığı bütün hallerde kanuni tasfiye memurluğu sıfatı yönetim kuruluna intikal etmektedir. [8] Genel kurulun toplanamaması veya yönetim kurulunun bulunmaması halinde ise mahkeme tarafından da tasfiye memurlarının atanabilmesi söz konusudur.

Şirketin tasfiye haline girmesinin ticaret siciline tescil ettirilmesi durumunda da görüldüğü gibi, tasfiye memurlarının da ticaret siciline tescil ve ilanı kanuni bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. TTK'nın 441'inci maddesinde de yer aldığı şekilde tasfiye memurlarının tayin, değiştirilme ve azilleri ticaret siciline tescil

[7] Hayri Bozgeyik, "*Anonim Şirketlerin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu"*, **M.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl 1999, C:XV, S:1, s.153.
[8] Nazalı, a.g.e., s.60

ettirilmektedir. Söz konusu maddeye göre tasfiye memurlarının tescil ettirilmesi yönetim kurulunun görevidir. Tasfiye memurlarının önceden ana sözleşmede belirtilmiş olması veya genel kurulca belirlenmiş olması da bu durumu değiştirmemektedir.

2.1.2.Tasfiye Memurlarının Azledilmesi

Tasfiye aşamasında şirket tamamıyla tasfiye memurlarına bırakılmıştır. Bu nedenle tasfiye memurlarının söz konusu tasfiye aşamasındaki fonksiyonları önem kazanmaktadır. Tasfiye memurlarının genel kurul kararıyla veya şartları gerçekleştiği takdirde mahkeme tarafından azli mümkün bulunmaktadır. Tasfiye memurları esas sözleşme ile veya genel kurul kararı ile atanmış olsun ya da bu görevi yönetim kurulu yerine getirsin, her zaman genel kurul tarafından azledilebilir ve yerine yenileri atanır.[9] Kural olarak tasfiye memurlarının atanması ve azli genel kurulun yetkileri arasındadır. Bu durum, TTK'nın 441'inci ve 442'nci maddelerin birinci fıkralarında düzenlenmektedir.

Ancak buna ilişkin bir istisnai durum da söz konusudur. Bu istisnai durum da tasfiye memurlarının mahkemece atanması ve azli halidir. Söz konusu istisnai durum TTK'nın 442'nci maddesinin ikinci fıkrasında *"pay sahiplerinden birinin talebiyle mahkeme dahi haklı sebepler dolayısıyla tasfiyeye memur kimseleri azil ve yerlerine yenilerini tayin edebilir"* biçiminde hükme bağlanmıştır. Ancak madde içeriği incelendiğinde bu düzenleme kapsamında temel bir şartın bulunduğu görülmektedir. Bu şart da tasfiye memurunun yine hakim tarafından azledilmiş olmasıdır. [10] Bu durumda tasfiye memuru öncelikle pay sahiplerinden birinin talebiyle mahkeme tarafından azledilmeli ve daha sonra yine mahkeme tarafından yeni bir tasfiye memuru tayin edilmelidir. TTK'nın 442'nci maddesinin ikinci fıkrası mahkemeye sadece azille

[9] Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku**, 5.Baskı, Adana, Karahan Kitabevi, 2007, s.424
[10] Aynı yöndeki görüş için bkz. İsmail Doğanay, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, C.II, 3.Baskı, Ankara, 1990

bağlantılı olarak bir atama yetkisi tanımıştır. Mahkeme azil kararı vermeksizin bir başka kimseyi mevcut tasfiye memurları yanında tasfiye memuru olarak da atayamamaktadır. [11]

Bununla beraber tasfiye memurlarının azli konusunda ikinci bir durum da tasfiye memurunun mahkeme tarafından atanmış olup genel kurul tarafından azledilmesi konusudur. Mahkeme tarafından atanan tasfiye memurunun genel kurul tarafından azli hususunda TTK'da herhangi bir açık düzenleme bulunmamakla beraber genel baskın görüş, mahkemece atanan tasfiye memurunun genel kurul tarafından azledilemeyeceği doğrultusundadır. [12]

TTK'nın 442'nci maddesinin birinci fıkrası sadece sözleşmeyle ya da kanunen atanan tasfiye memurlarının genel kurul tarafından azledilebileceğini belirtmektedir. Bu kanun hükmünde mahkemenin dahil olduğu bir durum söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla mahkemece atanmış olan tasfiye memurunun genel kurulca azledilmesi bu yönüyle pek mümkün görülmemektedir. Diğer yandan hakimin tasfiye memurunu ataması durumu yukarıda da belirtildiği üzere zaten bir gereklilik üzerine söz konusu olmaktadır. Bu nedenle mahkemenin atamış olduğu tasfiye memurunun genel kurul tarafından azledilmesi hem ortaklara hem de ortaklığın zararına sonuçlar doğurabileceğinden, kabul edilebilecek bir durum değildir. [13] Hakim tarafından atanan tasfiye memuru yine hakimin vereceği karar üzerine azledilebilecektir.

Bu kapsamda bir değerlendirme yapılacak olursa mahkeme tarafından atanmış bir tasfiye memurunun genel kurul tarafından azledilmesi, mahkemece verilen kararın bir başka merci tarafından kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu ise yapılan işlemde

---

[11] Oruç Hami Şener, *"Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/II)"*, **DEÜHFD**, C. IV, S.2, 2002, s.178

[12] Şener'den naklen,bkz. Oğuz İmregün, **Anonim Ortaklıklar**, 4.Baskı, İstanbul, Yasa Yayınları, 1989, s.484

[13] Şener, a.g.m., s.188

paralelliğin ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bu durumda mahkeme tarafından atanmış olan bir tasfiye memurunun azledilebilmesi ancak yine bir mahkeme kararı ile mümkün olmakta, mahkeme tarafından atanan tasfiye memurunun genel kurul kararı ile azledilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

2.1.3. Tasfiye Sürecinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Şirketin tasfiye haline girmesiyle birlikte şirketi temsil eden ve buna ilişkin işlemleri gerçekleştiren kişiler tasfiye memurlarıdır. Tasfiye memurlarının söz konusu işlemleri gerçekleştirme ve şirketi temsil etme konusunda kanun hükümleri doğrultusunda hareket etme durumunda olmaları nedeniyle bir takım sorumlulukları bulunmaktadır.

Tasfiye memurları ile pay sahipleri arasında iş görme akdinden kaynaklanan bir ilişki bulunmaktadır. TTK'nın 224'üncü maddesine göre TTK'nın tasfiye ile ilgili hükümlerine, genel kurul kararlarına, ana sözleşmeye ve iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareket ederek, pay sahiplerini veya üçüncü kişileri zarara uğratan tasfiye memurları kusursuz olduklarını ispat etmedikleri sürece söz konusu zararlardan müteselsilen sorumlu olmaktadırlar. Bununla beraber tasfiye memurlarının kendi aralarında bir görev paylaşımı yapması veya tasfiye memurlarına münferiden işlem yapma yetkisi verilmesi durumunda tasfiye memurları müteselsilen sorumlu olmayıp, sorumluluk işlem yapan tasfiye memuruna ait olur.[14]

Tasfiye memurlarının hukuki sorumluluğunun iki ana unsuru zarar ve kusurdur. Tasfiye memurları için öngörülen sorumluluk "kusur sorumluluğu" olup ispat yükü kendilerine aittir. [15] Bu nedenle kusursuz olduklarını ispat etmeleri halinde bu

[14] Pulaşlı, a.g.e., s. 429
[15] Yavuz, a.g.m., s.235

sorumluluktan kurtulmaktadırlar. TTK'nın tasfiye işlemlerinin gerçekleştirilmesi yönündeki hükümleri ile ilgili tüm unsurların yerine getirilmesinden tasfiye memurları sorumludur. Dolayısıyla tasfiye memurlarının sorumluluğunu gerektiren önemli unsurlardan ikisinin, genel anlamda iş görme şartlarını düzenleyen sözleşmenin ihlali ve ilgili kanun hükümlerinin ihlali olduğu görülmektedir.

Ana sözleşme hükümlerinin ihlali durumunda da tasfiye memurlarının sorumlulukları ortaya çıkmaktadır. Tasfiye memurlarının sorumluluklarına ilişkin genel hükümler TTK'nın 450'nci maddesinin birinci fıkrasında yapılan atıf gereğince TTK'nın 224'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Bu çerçevede *"tasfiye memurları, tayin ve istihdam ettikleri kimselerin kanun, şirket mukavelesi veya iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareketlerinden dolayı da Borçlar Kanununun 100 üncü maddesi hükmünce gerek üçüncü şahıslara gerekse ortaklara karşı müteselsil olarak mesuldürler"* denilerek bu sorumluluklar yerine getirilmediği takdirde tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluklarının ortaya çıkacağı hükme bağlanmıştır.

TTK'nın 224'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre TTK'ya, genel kurul kararlarına, esas sözleşmeye ve iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareket ederek pay sahiplerini veya üçüncü kişileri zarara uğratan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikleri sürece, ortaya çıkacak söz konusu zarardan müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Bu hükümlerden hareketle Türk Ticaret Kanunu kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluk türünün kusur sorumluluğu olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda tasfiye memurları kusurlu olmadıklarını ispat ettikleri takdirde sorumluluktan kurtulmaktadırlar.

TTK'nın 224'üncü maddesi dışında 219'uncu, 231'inci, 445'inci maddelerinde de tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili hükümler mevcuttur. TTK'nın 450'nci ve

219'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre tasfiye memurları görevlerini yaparken işledikleri haksız fiillerden dolayı üçüncü kişilere karşı şirketle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadırlar. TTK'nın 445'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre bu maddenin ilk üç fıkrasına aykırı davranan tasfiye memurları usulsüz yaptıkları ödemelerden dolayı 224'üncü madde hükmü çerçevesinde müteselsilen sorumlu olmaktadırlar. Ayrıca TTK'nın 231'inci maddesine göre tasfiye memurları tasfiyenin icaplarından olmayan yeni bir işlem yapamamakta aksi takdirde bu türlü işlemlerden dolayı pay sahiplerine karşı müteselsilen sorumlu olmaktadır. [16]

2.2. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Tasfiye Memurları

2005 yılında ilk kez taslağı oluşturulan ve 12 Ocak 2011 tarihli TBMM' Genel Kurulu'nda yasalaşan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da tasfiye ve tasfiye memurlarının sorumlulukları ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu kısım dahilinde genel olarak YTTK'da tasfiye memurları ve onların sorumlulukları ile ilgili hükümler Rapor ve gerekçelerden faydalanılarak genel olarak belirtilmeye çalışılacaktır.

YTTK'da da şirketin çeşitli nedenlerden dolayı tasfiyeye girmesine ve bu duruma yönelik izlenecek prosedürlere ilişkin hükümlerin bulunduğu görülmektedir. Kanun'un 546'ncı maddesinin ikinci fıkrasında tasfiye memurlarının sorumluluğu hakkında Kanun'un 553'üncü maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir.[17] Bu durum eski TTK'da yer alan ve tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili olarak kollektif şirketlere yapılan atfın kaldırıldığı ve bunun yerine anonim şirketlerle ilgili olarak bir madde içi atıf yapılmak suretiyle 553'üncü madde hükmünün uygulanacağı anlamına gelmektedir.

[16] Yavuz, a.g.m., s.236
[17] Yavuz, a.g.m., s.238

Kanun'un 535'inci maddesine göre tasfiye işlerinin gereklerinden olan hususlar hakkında karar vermek üzere genel kurul tasfiye memurları tarafından toplantıya çağırılmaktadır. Diğer yandan YTTK'nın 536'ncı maddesinin birinci ve ikinci fıkrası 6762 sayılı TTK'nın 441'inci maddesiyle aynı kapsamdadır. Buna göre birinci fıkra kapsamında esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde tasfiyenin yönetim kurulu tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bununla beraber Kanun'un 536'ncı maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları ise yeni düzenlemeler getirmektedir. Üçüncü fıkra kapsamında şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanmaktadır. Dördüncü fıkrada ise tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması, yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması ve şirketi temsil yetkisini haiz olması şarttır. [18] Daha önceki kısımlarda da belirtilmiş olduğu gibi 6762 sayılı TTK'nın 442'nci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında mahkemeye verilen tasfiye memurunu atama yetkisi sadece pay sahiplerinden birinin talebiyle mümkün olmaktadır ve sadece haklı sebeplerin varlığı halinde mevcut tasfiye memurunun azledilerek yerine yenisinin atanması hâli ile sınırlı kalmaktadır. Diğer yandan 6762 sayılı Kanun'da mahkemenin feshe karar verdiği hallerde doğrudan tasfiye memuru ataması ise ancak tasfiye memuru atanamayacağının ve tasfiye işlerinin yerine getirilemeyeceğinin açıkça belli olması hallerine özgülenmektedir.[19] 6102 sayılı Kanun'da ise üçüncü fıkra kapsamında, mahkemenin feshe karar verebildiği üç durum olan "kuruluş sırasında menfaatlerin ihlal edilmesi", "organ yokluğu" ve "haklı sebeplerin varlığı" hallerinde tasfiye memurunun tayini için pay sahiplerinin anlaşmasını beklemenin gereksiz sayılması gerektiği ve söz konusu yetkinin mahkemeye bırakılmasının şart olduğu düşünülmektedir. [20] Bu kapsamda, daha önceki düzenlemeden farklı olarak şirketin feshine karar vermiş olan mahkeme, tasfiye memuru tayin edebilmek için kendisinden bu yönde bir talepte bulunulmasını beklemek zorunda kalmamakta ve tasfiye memurunu kendisi atayabilmektedir.

---

[18] Nazalı, a.g.e., s.98

[19] TTKT ve TBMM Adalet Komisyonu Raporu, http://www.kgm.adalet.gov.tr/kanunlasan/2011y/6102ss.pdf, (Çevrimiçi), 15.06.2011, s.247

[20] a.g.r. s.247

Diğer yandan YTTK'nın, mevcut TTK'daki hukuki sorumluluk düzenlemesinin içeriğini oluşturan kusur ve zarar şartlarını devam ettirdiği anlaşılmaktadır.[21] Bu kapsamda YTTK'nın 553'üncü maddesine göre anonim şirket kurucularının, yönetim kurulunun ve tasfiye memurlarının sorumlulukları birlikte düzenlenmiş ve tasfiye memurlarının kanundan ve ana sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal etmeleri durumunda gerek şirkete, gerek pay sahiplerine gerekse de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu olacakları belirtilmiştir.

YTTK'nın 539'uncu maddesi tasfiye memurlarının yetkileri ile ilgili olarak bağımsız bir düzenleme olarak ortaya çıkmaktadır. 6762 sayılı TTK tasfiye memurlarının yetkilerini kollektif şirketlere atıfta bulunmak suretiyle düzenlemiş olup YTTK'nın, 6762 sayılı Kanun'un bu hükmünü anonim şirketlerin niteliğine uygun biçimde yeniden düzenleyerek özgün bir düzenleme yapmış olduğu düşünülmektedir.

Bu madde kapsamında kanun koyucu tasfiye memurlarına kanunla verilen yetkilerin, bu kişilerin güvenilir bir kişi olduğu varsayımına dayandığından dolayı başkasına, hatta bir diğer tasfiye memuruna devredilmemesi gerektiğini düşünerek düzenleme yapmıştır. Sadece, belirli uygulama işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla tasfiye memurlarından biri diğerine veya başka üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verebilmektedir.[22] Bununla beraber, burada verilen vekâlet genel bir vekâlet olmayıp konusu açık ve özel işlemlerin yürütülmesine yönelik sınırlı bir vekâlettir.

Tasfiye memurların kural olarak tasfiye amacıyla sınırlı olarak işlem yapmaktadırlar ve tasfiye memurları şirketi temsil etmektedirler. Bununla ilgili olarak 539'uncu maddenin ikinci fıkrasına göre tasfiye amacı dışında bir işlem gerçekleştirilmesi halinde de işlem geçerli olmaktadır. Tasfiye memurları şirketi temsil

[21] Yavuz, a.g.m., s.239
[22] Nazalı, a.g.e., s.98

etmeleri nedeniyle onların gerçekleştirmiş olduğu bu işlem şirketi bağlamaktadır.[23] Tasfiye amacı dışında yapılan işlemlerin şirketi bağlaması kuralı iyi niyetli üçüncü kişileri koruma düşüncesinin ürünüdür.

Tasfiye ile ilgili olarak şirketin mahkemelerde ve diğer dış ilişkiye ilişkin işlerde temsil yetkisi tasfiye memurlarına verilmektedir. Diğer yandan tasfiye memurları görevlerini ifa ederken icra ettikleri tüm fiil ve işlerden ve haksız fiillerden sorumludurlar. Tasfiye memurunun bu tür haksız fiillerinden şirket de sorumlu olmaktadır.[24] Fıkra ile tasfiye memurlarının yapmış oldukları işlerden şirketin de sorumlu tutulması esasının üçüncü kişilerin korunmasına yönelik bir düzenleme olduğu düşünülmektedir.

YTTK'nın 553'üncü maddesinde kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlerini, kusurlarıyla ihlâl ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarardan sorumlu oldukları belirtilmektedir. Burada kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlalinde kusurun arandığı görülmektedir ve söz konusu kusur sonucunda gerçekleşecek zararlarda fıkrada açıkça belirtilen kişilerin sorumlu olacakları belirtilmiştir.[25] Bu durumda da eski kanun ile birlikte kusur şartının devam etmiş olduğu söylenebilmektedir.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye memurlarına Vergi Usul Kanunu kapsamında da bir takım sorumluluklar yüklenmiştir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda "tasfiye memuru" ibaresi sadece

[23] a.g.r., s.248
[24] Nazalı, a.g.e., s.99
[25] a.g.r., s.256

162'nci maddede geçmekte olup, bunun dışında başka hiçbir maddede tasfiye memuru ibaresi geçmemektedir.

Esasen Vergi Usul Kanunu kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğunun kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde düzenlenmiş olduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda VUK'un 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin vergi mükellefi olması halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirememeleri nedeniyle kanuni temsilcilerden alınamayan vergi ve vergiye bağlı alacakların kanuni temsilcilerden isteneceği düzenlenmiştir. VUK'un 333'üncü maddesinde de tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Tasfiye sürecine girmiş olan bir şirketin kanuni temsilcileri tasfiye memurlarıdır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan ve kanuni temsilciler için düzenlenmiş olan hüküm tasfiye memurları için de geçerli olmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanun koyucu şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu tasfiyeye girişe kadar kabul etmiş, tasfiyeye girişten sonraki sorumluluğu ise tasfiyeye girişle birlikte kanuni temsilci sıfatı da kazanan tasfiye memuruna yüklemiştir.[26]

Vergi Usul Kanunu'nun "kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10'uncu maddesi *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

[26] Fehmi Günay, *"Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları"*, **Mali Pusula Dergisi**, Eylül 2008, (Çevrimiçi), http://www.legalisplatform.net/Makale/Tasfiye%20Memurlar%C4%B1.pdf, 12 Aralık 2009

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz." biçiminde düzenlenmiştir.

VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası, 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere 3505 sayılı kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu maddenin değiştirilmeden önceki halinde kanuni temsilcinin "kasıt ve ihmali"nden bahsedilmekte olduğu ve buna göre kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmallerinin var olması durumunda sorumluluklarının ortaya çıkacağının düzenlenmekte olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikle kasıt ve ihmal ibaresi kaldırılmıştır. Bu düzenlemeye göre, kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalleri olmaksızın, yani kusurları olmaksızın, vergi ve buna bağlı diğer alacakların ödenmesinden sorumlu olacaklarını dolayısıyla objektif sorumluluğun doğacağını belirten görüşler bulunmaktadır.[27] Bu açıdan bakıldığında her ne sebeple olursa olsun vergisel ödevin yerine getirilmemesinin, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaları için yeterli olması söz konusudur.

Doktrinde bunu destekleyen veya bunun aksini savunan görüşler mevcut olmakla birlikte, esasen sorumluluğun tespitinde kasıt ve ihmalin varlığı mevcut olsun veya olmasın, her şartta sorumluluğun gerçekleşmesi değil, "vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmemesinin" yani kasıt ve ihmalin ana kıstas olması gerektiği düşünülmektedir.[28] Bu durumda kanuni temsilci vergiyle ilgili olarak üzerine düşen ödevi yerine getirmediği takdirde zaten sorumlu olmaktadır. Bu da, madde hükmündeki ana hususdur.

---

[27] Gürgür – Yeşilyurt, **a.g.m.**, s.128

[28] Özsüt, **a.g.m.**, s.38

VUK'da yapılmış olan söz konusu değişikliği içeren ve bu kapsamda kasıt ve ihmalin aranmasına yönelik bir Danıştay kararında[29] da *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiş, maddenin değişmeden önceki ikinci fıkrasında, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, temsilciler veya teşekkülü idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerinin temsilcinin kasıt ve ihmali sonucu yerine getirilmemiş olması nedeniyle bir vergi ziyaı doğması ve ziyaa uğratılan verginin yine temsilcinin kasıt ve ihmali sonucu tüzel kişinin varlığından alınamaması gerekir. (...) vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsiline yönelik vergi dairesi girişimlerinin sonuçsuz kaldığını ortaya kaymakta, vergi borcunun zamanında ödenmemiş olmasındaki ihmal unsuru ile birlikte mütalaa edildiğinde Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde öngörülen şartların davacı yönünden gerçekleştiği sonucuna varılmaktadır."* denilmektedir. Söz konusu karara temel olarak "ihmal" unsurunun katıldığı ilgili karar metninde görülmektedir.

VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile birlikte tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin yöneticilerinin bu tüzel kişiliklerin ve teşekküllerin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmesinden sorumlu oldukları ödevler bakımından Kanun'un bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. Bu kapsamda VUK'un;

[29] Danıştay V.D.D. 01.05.1992, E. 1991/421, K.1992/148, (Çevrimiçi), http://www.danistay.gov.tr, 24 Aralık 2009

- "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" kenar başlıklı 11'inci maddesinde yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda oldukları vergileri tam olarak kesip ödenmesi ve bu kapsamda ilgili beyannamelerin ve diğer vergisel yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- "Bilgi verme" kenar başlıklı 148'inci ve "Diğer ödevler" kenar başlıklı 257'nci maddelerinde yetkililer tarafından istenilen bilgilerin verilmesi, defter ve belgelerin incelemeye yetkili olan makamlara sunulması gerekmektedir.

- "Tasfiye ve iflas" kenar başlıklı 162'nci ve "Süre" kenar başlıklı 168'inci maddeler kapsamında tasfiyenin başladığının bir ay içerisinde vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.[30]Ayrıca tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyet vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam etmektedir. Bu hallerde tasfiye memurları tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.[31]

- VUK'un "Maksat" kenar başlıklı 171'inci maddesi ile devamındaki maddeler çerçevesinde defter tutma yükümlülüğünün de tasfiye sürecinde devam etmesi söz konusudur. Tasfiye memurlarının tasfiye veya iflas halindeki şirketin başlangıçta ve takip eden her tasfiye dönemi için kullanacakları ticari defterleri tutmak, muhafaza etmek ve istendiğinde ibraz etmek zorunluluğu bulunmaktadır.[32]

---

[30] Aydın Erdim, *"Tasfiye Memurunun Görevleri"*,**Maliye Postası,** Yıl:10, S:202, 1 Şubat 1989, s.78-79

[31] Musa Kazım Ünver, *"Mükelleflerin Ödevleri"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 158, Şubat 2006, s.117

[32] Cevdet Okan Bahar, *"Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı - II"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:169, Ocak 2007, s.139.

Bununla beraber bir kurumun tasfiyeye girmeden önceki dönemlere ait beyannamelerin beyanına ve bu dönemlere ilişkin vergi ve cezalara ilişkin sorumluluğun tam olarak kimin sorumluluğunda olduğunun açıklanması gerekmektedir. Çünkü kurum tasfiyeye girmiş bulunmaktadır ve tasfiyeye girmiş bir kurumun tasfiye dönemindeki işlemlerinden tasfiye memurları sorumlu bulunmaktadır.

Bu noktada genel kural tasfiye sırasında her türlü işlemin tasfiye memurlarınca yapılmasıdır. Yukarıda da belirtildiği şekilde tasfiye memurlarının sorumluluğu tasfiye dönemi ile sınırlı olup tasfiye başlamadan önceki sürelere ait sorumluluk kurumun bu dönemlerdeki kanuni temsilcilerine ait olmaktadır. VUK'un 10'uncu maddesi de tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş olması veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağını hükme bağlamıştır.

Bununla birlikte şirketin tasfiyeye girmeden önceki dönemlere ait vergi veya cezalara ilişkin ödemelerin yapılması ya da uzlaşma hususundaki yetkilerin de tasfiye memurlarına ait olacağı, [33] yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler şirketin tasfiye sürecine girmiş olmasına rağmen tasfiye öncesi veya sonrası dönem fark etmeksizin tasfiye memurlarının sorumluluğunun ortaya çıktığını belirtmektedir. Dolayısıyla bu görüşlere göre kurumun tasfiyeye girmeden önceki döneme ilişkin olarak tasfiye döneminde ortaya çıkacak işlemlerinin de tasfiye memurları tarafından yürütülmesi söz konusudur.

Bununla beraber bir başka görüşe göre VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddelerine[34] istinaden kanuni temsilcilerin tasfiye öncesi döneme ilişkin vergi ve

[33] Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s.119

[34] VUK'un 333'üncü maddesinde "tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesileceği" ve "tüzel kişilerin kanuni

cezalardan sorumluluğu ortadan kalkmış bulunmamaktadır. Şirketlerin tüzel kişilikleri tasfiye sonuçlanıncaya kadar devam etmektedir. Eğer tasfiye öncesindeki döneme ilişkin vergi ve ceza ortaya çıkmış ise bu durumda eğer kurumun yeterli varlığı yoksa VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddeleri uyarınca vergi ve cezaların tahsili için önceki dönemin kanuni temsilcilerine başvurulabilir.[35] Buna karşın vergi, ceza ve kamu alacakları ile ilgili her türlü tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerekmektedir.

Görüşümüz de bu yöndedir. Eğer bir şirket tasfiye sürecine girmişse bu şirket için yeni bir dönem başlamıştır. Şirketin artık yeni amacı tasfiyedir. Bu yeni dönemde ise tüzel kişiliği temsil eden kişiler tasfiye memurlarıdır. Dolayısıyla bu durum şirketin tasfiye dönemine girmeden önce "normal" faaliyetlerine devam ettiği dönemdeki sorumlularının da farkı olmasını gerektirmektedir. Şirketin tasfiye dönemine girmeden önceki dönemdeki sorumluları onun kanuni temsilcileridir. Bu kapsamda da şirketin tasfiye döneminden öncesine ilişkin vergi, ceza veya buna bağlı alacakları için kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun doğması, tasfiye dönemi içerisinde ortaya çıkacak vergi, ceza ve buna bağlı alacakları için ise tasfiye memurlarının sorumlu olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi incelendiğinde vergi sorumluluğu kapsamında mükellef ve vergi sorumlusu kavramları tanımlanmıştır. Bu madde içerisinde ayrıca kanuni temsilcilerin ödevleri, vergi kesenlerin sorumluluğu ve mirasçıların sorumluluğu düzenlenmiştir. Ancak önceden de belirtildiği şekilde, VUK'un tamamı incelendiğinde tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin doğrudan bir tanımlama yapılmamış olduğu görülmektedir.

---

temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10'uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı" hükme bağlanmıştır.

[35] Mehmet Tahir Ufuk, *"Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:193, Ocak 2009, s.61

Tasfiye memurunun göreve başladığı tarih ile görevinin sona erdiği tarih arasındaki dönemler arasındaki sorumluluğu vergisel açıdan VUK kapsamındaki sorumluluğa işaret etmektedir. Bu da VUK'a göre tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğudur. Dolayısıyla tasfiye döneminde tasfiye memurunun VUK kapsamına giren ödevleri yapmamış olmasından doğan ve şirket malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergilerle buna bağlı alacaklar tasfiye memurundan kanuni temsilci sıfatıyla VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddelerine istinaden aranmalı[36] ve eğer bunlar vadesinde ödenmemişse 6183 sayılı Kanun kapsamında takibinin yapılması gerekmektedir.[37]

Kanımızca, VUK'da düzenlenmiş olan kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarıyla ilgili düzenlemelerin tasfiyeye girmiş bir şirket için tasfiye memurları kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve yukarıda da belirtilmiş olan beyanname verilmesi, defter ve diğer belgelerin tutulması, bilgi verilmesi ve buna benzer diğer ödevler normal şartlar altında faaliyet göstermekte olan bir şirkette şirketin kanuni temsilcileri tarafından yürütülmektedir. Ancak şirketin tasfiye sürecine girmiş olması farklı bir değerlendirmenin konusunu oluşturmaktadır. Çünkü şirketin faaliyet amacı artık değişmiş ve esas amaç tasfiye olmuştur. Bu durum ise, TTK'da da belirtildiği şekilde şirketin tasfiye dönemindeki kanuni temsilcilerinin tasfiye memurları olması sonucunu doğurmaktadır.

Bu koşulların Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yansıması ise tasfiye memurlarının sorumluluğunun, kanuni temsilcilerin sorumluluğu üzerinden tanımlanması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla VUK'da kanuni temsilcilerle ilgili yer alan hükümlerin, şirketin tasfiyeye girmesi halinde tasfiye memurlarına yönelik uygulanması söz konusudur. Bu durumda VUK'da belirtilen söz konusu ödevlerin ve

[36] Bu doğrultudaki görüş için bkz. Ufuk, a.g.m., s.61
[37] Günay, a.g.m.

sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda tasfiye memurlarının VUK bakımından kanuni temsilci sıfatıyla sorumlulukları doğmaktadır.

VUK kapsamında tasfiyeye girmiş şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, "tasfiye memurları" kapsamında değerlendirildiği, Danıştay kararlarında da gözlemlenmektedir. Bu kapsamda tasfiye dönemi içerisinde ortaya çıkan vergi borçlarının sorumlusunun tasfiye memuru olduğu belirtilmekte ve buna ilişkin kanuni atfın da VUK'un ilgili maddelerine yapıldığı görülmektedir.

"Tasfiye halindeki bir şirketin tasfiye dönemiyle ilgili vergi borçlarının kanuni muhatabı tasfiye memuru olup ödeme emrinin düzenlendiği tarihte tasfiye hali devam eden şirketin borçlarından şirket ortağını sorumlu tutmanın mümkün olamayacağı" hakkındaki Danıştay kararında[38] *"tasfiye halindeki bir şirketin, tasfiye dönemiyle ilgili olarak vadesinde ödenmeyerek kesinleştiği ileri sürülen vergi borçlarının kanuni muhatabının tasfiye memuru olması gerektiği hususunun (...) 213 sayılı Kanunun 10. ve 6183 sayılı Kanunun 32'nci maddesi hükümlerine göre tartışmasız olduğu"* belirtilmiştir. Bu durum ise tasfiyeye girmiş bir şirketin kanuni temsilcisinin tasfiye memuru olarak değerlendirileceğini ve tasfiye döneminde ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacakların sorumlusunun da yine tasfiye memuru olacağını ortaya koymaktadır.

2.4. 6183 sayılı AATUHK'da Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 sayılı AATUHK'un "Tasfiye halinde vazifeliler" kenar başlıklı 32'nci maddesinde, tüzel kişilerin tasfiyesinde, söz konusu tüzel kişilerin borçlu oldukları kamu alacaklarını ödeme görevinin tasfiye memurlarına geçeceği hükme bağlanmıştır.

[38] Danıştay 11.D. 02.05.1995, E. 1995/1713, K.1995/1329, (Çevrimiçi), http://www.danistay.gov.tr, 28 Aralık 2009

Kanun'un "Tasfiye halinde mesuliyet" kenar başlıklı 33'üncü maddesinde ise tasfiye memurlarının veya tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsilât dairesine bildirmek mecburiyetinde oldukları ve ayrıca amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları ve bunlar üzerinden herhangi bir tasarrufta bulunamayacakları hükmü düzenlenmiştir. Aksi takdirde tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, yapılan tasarrufun ifade ettiği para miktarı ile sınırlı olmak üzere tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaları söz konusudur.[39] Ancak, tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenlerin, ödemiş oldukları borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mevcut bulunmaktadır.

Dolayısıyla 33'üncü madde kapsamında; *"tasfiye sonucunda elde edilenin, amme idarelerinin her türlü alacaklarının ödemeden veya ödemek üzere karşılık ayırmadan dağıtılması*" söz konusu olmamaktadır. Buna ek olarak, yukarıda belirtildiği şekilde tasfiye memurlarının kamu borçlarının ödemesini yapmadan veya bunları ödemek üzere karşılık ayırmadan bir tasarrufta bulunması durumunda tasfiye memurunun bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olması söz konusudur. Bu hükümlerden hareketle bahsedilen sorumluluk halinin, *"yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçememesi"* nedeniyle bununla sınırlı olacağı düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 32'nci madde hükmü değerlendirildiğinde, tasfiye halindeki kurumun *"amme borçlarını ödeme görevinin tasfiye memuruna geçeceği"* açık görünmektedir. Bu durum, Danıştay kararlarında da belirtilmektedir. [40] Ancak buradaki

[39] Ufuk, a.g.m., s.61

[40] Danıştay 11.D., 02.05.1995 tarih ve 1995/1713 E., 1995/1329 K. Sayılı "Tasfiye Halindeki Bir Şirketin Tasfiye Dönemiyle İlgili Vergi Borçlarının Kanuni Muhatabı Tasfiye Memuru Olup Ödeme Emrinin Düzenlendiği Tarihte Tasfiye Hali Devam Eden Şirketin Borçlarından Şirket Ortağını Sorumlu Tutmanın Mümkün Olamayacağı Hakkında" kararı, "Tasfiye halindeki bir şirketin, tasfiye dönemiyle ilgili olarak vadesinde ödenmeyerek kesinleştiği ileri sürülen vergi borçlarının kanuni muhatabının tasfiye memuru

"amme borcu" ifadesinin hangi dönemdeki borçları kapsayacağı da önem kazanmaktadır. Buradaki genel düşünce kamu borcunun, tasfiye halindeki kurumun tasfiyeye girmeden önceki zamanlarda ortaya çıkan amme borçları olabileceği gibi tasfiye döneminde ve tasfiye memurunun görevli olduğu dönemde ortaya çıkan kamu borçları da olabileceği yönündedir. [41] Ancak, tasfiye memurları ortaya çıkan bu kamu borcunu öderken, tasfiye halindeki şirketin kendi kaynakları içerisinden yapmak durumundadırlar. Bu kaynaklar ise şirketin tasfiyesi anında otaya çıkan değerlerdir. Eğer şirketin elinde tasfiye döneminde böyle bir kaynak bulunmuyorsa kamu borcunun ödenmemiş olması nedeniyle tasfiye memurunun sorumluluğunu yerine getirmediği iddia edilememektedir.[42]

Dolayısıyla tasfiye memurlarının 6183 sayılı Kanun'un 32'nci ve 33'üncü maddelerine göre sorumlu olabilmelerinin koşullarının, şirketin tasfiye sürecine girmesi ile birlikte bir değerin ortaya çıkmış olması ve şirketin amme borcunun bu değer üzerinden ödenmemiş veya ödenmek üzere bir karşılığın ayrılmaması olduğu yönündeki genel görüşe katılmaktayız.

6183 sayılı kanun kapsamında tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumlulukları da bulunmaktadır. Ancak bu hususun incelenmesi için VUK ile de bağlantı kurulması gerekmektedir. Bu noktada VUK kapsamında tasfiye memurları ile ilgili olarak doğrudan bir düzenleme yapılmamış olduğu ve konuyla ilgili olarak kanuni temsilcilerin sorumlulukları üzerinden bir açıklama yapılabildiği konusunda açıklamalarımız önceki kısımlarda belirtilmiştir. Bu kapsamda konunun 6183 sayılı kanun yönünden ve bu kanunun mükerrer 35'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olacaktır.6183 sayılı Kanun'un "Kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35'inci maddesinde, *"tüzel kişiliğin mal varlığından tamamen veya kısmen*

olması gerektiği hususu 213 sayılı Kanun'un 10. ve 6183 sayılı Kanun'un 32'inci maddesi hükümlerine göre tartışmasızdır."

[41] Günay, a.g.m.

[42] Günay, a.g.m.

tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin şahsi varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği" hüküm altına alınmıştır. Ayrıca anılan maddede, tüzel kişiliğin tasfiye haline girmiş olması veya tasfiye edilmiş olmasının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan *"kamu alacağının doğduğu ve ödendiği dönemde kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olması durumunda bu şahısların kamu alacağının ödenmesinden sorumlu tutulacağı ve bu sorumluluğun müteselsil sorumluluk olacağı"* hükme bağlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memuru, tasfiye dönemindeki işlemler ve vergisel ödevleri yapmakla yükümlüdür. Dolayısıyla tasfiyeyle ilgili görevlerin yapılmaması durumunda ortaya çıkacak vergi ve cezalardan tasfiye memuru, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olmaktadır. [43] Bu durumda söz konusu vergiler idare tarafından tasfiye memurundan VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddeleri ile 6183 sayılı kanunun mükerrer 35'inci maddesi uyarınca takip edilebilmektedir.

Bu kapsamda, tasfiye memuru, görevinin başlamış olduğu ve sona erdiği tarih arasındaki dönemde öncelikle kanuni temsilci sıfatıyla VUK kapsamındaki tüm ödevlerini yapmakla sorumludur. Bu dönem içerisinde tasfiye memurunun yapması gereken ancak yapmadığı ödevler nedeniyle ortaya çıkan ve idare tarafından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar VUK'un ilgili maddeleri kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurunda aranmalıdır. Bunların vadesinde ödenmemesi durumunda AATUHK mükerrer 35'inci maddesi kapsamında

[43] Günay, a.g.m.

takip edilmesi gerekmektedir.[44] Bu da tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumluluklarının temelini oluşturmaktadır.

Diğer yandan AATUHK'a göre bu sorumluluğun türü ise kusursuz (objektif) sorumluluk olmaktadır. Çünkü AATUHK mükerrer 35'inci madde düzenlemesi kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğu bir kusur şartına bağlanmış olmadığı için kanuni temsilcinin, üzerine düşen ödevleri yerine getirip getirmediği önemli olmamakta ve her durum ve koşulda mükellefin mal varlığından alınamayan kamu alacakları kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaktadır.

Tasfiye memurları tasfiye süreci kapsamında şirketin mal varlığını likide ederek paraya çevirmekte ve bunun sonucunda ortaya bir değer çıkmaktadır. Tasfiye memurlarının elde etmiş oldukları bu değerlerin daha sonra çeşitli biçimlerde alacaklılara dağıtımı gerçekleştirilmektedir. Ancak burada önemli olan nokta, tasfiye memurlarının, şirketin tasfiyesi ile birlikte elde ettikleri bu değer üzerinde önceliği, kamu alacaklarına vermeleridir. Bu durumda yukarıda belirtilen kanunlar dikkate alındığında tasfiye memurları, tasfiye sonucunda şirket varlıklarının likide edilerek paraya çevrilmesinden dolayı elde ettikleri değer üzerinden kamu alacaklarının ödemesini yapmadıkları veya bu alacakların ödenmesi için karşılık ayırmadıkları takdirde bir dağıtım yaparlarsa kanunen sorumlulukları doğmaktadır. Tasfiye memurlarının göreve başladıkları dönemden önceki dönemlerde veya görevli oldukları dönemde ortaya çıkan kamu borçlarından AATUHK'un 32'nci ve 33'üncü maddeleri kapsamında sorumlu olabilmeleri için gerekli koşul da bu olmaktadır.

[44] Günay, a.g.m.

2.5. Tasfiye Memurlarının Dava Açma ve Davalarda Temsil Ehliyeti

Tasfiye memurlarının dava açma ve davalarda temsil ehliyeti konusunda VUK, AATUHK ve TTK'daki genel kanuni düzenlemeler ile birlikte Danıştay'ın da vermiş olduğu bazı kararlar bulunmaktadır. Bu çerçevede genel kanuni düzenlemeler aşağıda ele alınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni temsilcilerin ödevi" kenar başlıklı 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. AATUHK'nun "Tasfiye halinde vazifeliler" kenar başlıklı 32'nci maddesinde ise "*hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları kamu alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibelerin tasfiye memurlarına geçeceği"* düzenlenmiştir.

Tasfiye halinde bulunan şirketin, mahkemelerde temsil yetkisinin tasfiye memurlarına ait olduğu TTK'nın 219'uncu maddesinde belirtilmiştir. VUK'un "Tebliğ yapılacak kimseler" başlıklı 94'üncü maddesinde ise, tebliğin, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, tüzel kişilere yapılacak tebliğin de, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı hususu hüküm altına alınmıştır. Yine VUK'un "Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar" başlıklı 377'nci maddesinde de mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Bu kanuni düzenlemeler çerçevesinde kurumun tasfiyeye girmesi ile birlikte tasfiye memurlarının dava açma ehliyetlerine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu durumda tasfiye memurlarının tasfiye döneminde şirketi temsil eden kişiler olması düşünüleceğinden şirketin bu dönemdeki vergi ve cezalarına ilişkin tüm tebliğlerin de tasfiye memurlarına yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan incelenmesi gereken bir konu da tasfiyesi tamamlanarak feshedilmiş bir şirketin nasıl temsil edileceği veya edilip edilemeyeceğidir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay'ın da kararları mevcuttur. Feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirket adına, tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi tarh ve ceza işlemleri tesis edilememekte, feshedilerek tüzel kişiliği sona eren şirketin temsilinin de söz konusu olmayacağı ve şirketi temsilen tasfiye memuru tarafından açılanan davanın da ehliyetsizlik nedeniyle reddedileceği yönünde bir Danıştay kararı buna örnek olarak verilebilir.[45] Bu kararda da değerlendirildiği şekilde TTK hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmeleriyle birlikte sona ermektedir. Şirketin ticaret sicilinden silindiği tarihten itibaren, şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukuken olanaklı bulunmamaktadır. Dolayısıyla tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuken mevcut olmayan bir şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilememekte, tesis edilse dahi hukuken herhangi bir sonuç doğurmamaktadır.[46] Bu nedenle feshedilerek tüzel kişiliği son bulan şirketin, temsili de söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla şirketi temsil etme amacıyla bir davaya taraf olma durumu bulunan tasfiye memurunun böyle bir ehliyeti bulunmayacaktır. Çünkü temsil ettiği bir tüzel kişilik hukuki anlamda mevcut bulunmamaktadır. Buna ek olarak feshedilmiş olan şirket için tarh edilmiş olan vergi ve kesilen ceza da hukuki bakımdan isabetli bulunmamaktadır.[47]

Tasfiye sürecinde şirketin karşılaşacağı bir durum ise görevli tasfiye memurunun ölmesidir. Tasfiye halinde bir şirketin, tasfiyeyi yürüten tasfiye memurunun ölmesi durumunda bir dava ile karşılaşması durumunda şirketin tüzel kişiliğinin temsili ancak ölen tasfiye memurunun yerine atanacak yeni tasfiye memuru tarafından mümkün

[45] Danıştay 7.D., 01.04.2004 tarih ve 2001/4136 E., 2004/801 K. sayılı kararı

[46] Şafak Ertan Çomaklı, *"Hukuki Varlıkları Sona Eren Kurumların Vergi Cezaları Karşısındaki Durumları"*, **E-Yaklaşım**, S:49, Ağustos 2007, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089575.htm, 15 Haziran 2010.

[47] Bu konuyla ilgili Danıştay kararı için bkz. Danıştay 4.D. 07.04.2005 tarih ve 2004/639 E., 2005/578 K. sayılı kararı

olmaktadır. Konuyla ilgili bir Danıştay kararı da bu görüşü destekler yönde bulunmaktadır.[48] Bu kapsamda *"(...) tasfiye halinde bulunan anonim şirketleri mahkemelerde veya hariçte temsil yetkisi, tasfiye memurlarına ait olduğundan; tasfiye memurunun ölmesi üzerine, tasfiye memuru olarak atandığı hususunda herhangi bir belge ibraz edilmeyen kişi tarafından verilen vekâletname ile vekil tayin edilen avukat tarafından imzalanan dilekçeyle yapılan temyiz başvurusunun incelenme olanağı bulunmamakta"* olduğu yönünde karar verildiği görülmektedir.

Tasfiye memurlarının temsil ve dava açma ehliyeti bakımından iki nokta ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, tasfiyesi devam eden bir şirkette görevi devam eden bir tasfiye memurunun dava açma ve temsil ehliyeti, diğeri ise tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden silinmiş olan şirket için yapılan tebliğlerde tasfiye memurunun dava açma ve temsil ehliyetidir. Danıştay kararlarından da anlaşılacağı üzere, birinci husus için ortaya çıkan görüş tasfiyesi devam eden şirketler için dava açma ve temsil yetkisinin gerek TTK gerekse VUK ve AATUHK bakımından tasfiye memurları olduğu yönündedir. Diğer yandan tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden silinmiş bir şirketin temsili konusunda da Danıştay kararlarındaki hakim olan düşüncenin, bu tür bir şirketin hukuki varlığından bahsedilemeyeceği, bu temel fikre bağlı olarak da bu şirketler adına vergilendirme ve cezalandırma işlemlerinin tesis edilemeyeceği, hatta bu şirketlerin temsil dahi edilemeyeceği yönündedir. [49] Dolayısıyla genel düşünce, bahsi geçen şirketlerin hak ve fiil ehliyetlerine sahip olmamaları nedeniyle hiçbir hukuki işleme taraf olamayacakları ve vergilendirme ya da cezalandırma işlemleri ile muhatap tutulamayacakları yönündedir.

[48] Danıştay 7.D. 22.06.2006 tarih ve 2004/2350 E., 2006/2176 K.

[49] Mehmet Çavuş, *"Tasfiyesi Tamamlanmış Olan Sermaye Şirketleri Adına Re'sen veya İkmalen Vergi Tarh Edilebilir Mi? Vergi Cezası Kesilebilir Mi?"* **E-Yaklaşım**, S:41, Aralık 2006, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128763.htm, 20 Şubat 2010.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE TASFİYE VE TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurumların tasfiyesine ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde "tasfiye" kenar başlıklı düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile birlikte 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda [1] 30 ila 35'inci maddeleri kapsayan "tasfiye", 5520 sayılı KVK'da tek maddede düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bu bölüm kapsamında 5520 sayılı Kanun'da yer alan tasfiye düzenlemesi, tasfiye memurlarının sorumluluğu çerçevesinde incelenmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle madde kapsamında yer alan unsurlar ele alınacak ve bunların ışığında tasfiye memurlarının sorumluluğu incelenecektir.

3.1. Tasfiye Dönemi

Tasfiye dönemi kavramının açıklanmasında temel olarak "hesap dönemi" kavramının değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukumuzda hesap dönemi kavramı ile ilgili olarak genel düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde yapılmaktadır. Bu çerçevede söz konusu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddenin belirtilen fıkralarına göre, *"defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir."* Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi hesap döneminin normal şartlarda bir

[1] 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

takvim yılı olacağı; ancak işlerinin mahiyeti kapsamında mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'na başvurmaları halinde yine on iki aylık dönemlerin özel hesap dönemi olarak belirlenebileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan kurumların tasfiyesi de belirli dönemler halinde yürütülmektedir. Bu kapsamda tasfiye dönemi belirlenmesinde temel amacın kurumların tasfiye dönemlerinde vergilendirme ile ilgili olarak ortaya çıkacak yükümlülüklerinin hangi dönem içerisinde ele alınarak değerlendirileceğinin tespit edilmesini kolaylaştırmak olduğu düşünülmektedir. Buna ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin birinci fıkrasında tasfiye dönemi kavramı düzenlenmiştir. *"Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.*

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.

d) Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

Şirketin tasfiye dönemine girmiş olması, şirketin normal faaliyetlerini devam ettirdiği dönemdeki vergisel ödevlerini sona erdirmemekte, şirketin bu vergisel ödevleri tasfiye sürecine ilişkin olarak boyut değiştirmektedir. Kurumların vergileme döneminde hukuki statüsünde meydana gelen değişiklik vergi yükümlülüğünü sona erdirmeyip bu yükümlülüğün niteliğini değiştirmektedir.[2] Bu nedenle tasfiye haline giren şirketin vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine, tasfiye dönemi esas alınmakta [3] ve vergilendirme işlemleri bu çerçevede işlemektedir.

Bu durumda tasfiye dönemi bakımından iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sonuçlanması, diğeri de tasfiyenin birden fazla takvim yılına yayılmış olmasıdır. Birinci durumda tasfiyeye girildiği tarihte tasfiye başlar ve tasfiye kararının tescili ile aynı yıl sona ermektedir. İşte bu iki tarih arasındaki dönem tasfiye dönemidir. İkinci durumda ise tasfiye, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlamakta bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği takvim yılı birbirinden bağımsız tasfiye dönemi sayılmaktadır.[4]

---

[2] Aksoy, a.g.e., s. 357

[3] Kavak, a.g.e., s.102

[4] İsmail Hakkı Güneş, *"5520 Sayılı KVK'da Tasfiye"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** S:12, Aralık 2007 s.49

Tasfiye döneminin, tasfiyenin başladığı tarihten aynı yılın sonuna kadar olan dönem ile bu dönemlerden sonraki her takvim yılının ayrı bir tasfiye dönemi olarak kabul edilmesinin, vergileme tekniği açısından bir kolaylık sağlaması ve tasfiyenin de bir an önce tamamlanması amacına yönelik olduğu düşünülmektedir.[5]

Bu iki koşula örnek vermek gerekirse, bir şirketin tasfiyesinin 01.05.2010 tarihinde başlayarak 28.09.2010 tarihinde tamamlandığı varsayıldığında bu şirketin tasfiye dönemi 01.05.2010 - 28.09.2010 tarihleri arası olacaktır. Fakat şirketin tasfiyesinin 01.05.2010 tarihinde başladığı ve 28.09.2012 tarihinde sona erdiği varsayıldığında tasfiye dönemlerinin şu şekilde olması gerekmektedir.

1. Tasfiye Dönemi: 01.05.2010 – 31.12.2010

2. Tasfiye Dönemi: 01.01.2011 – 31.12.2011

3. Tasfiye Dönemi: 01.01.2012 – 28.09.2012

Görüldüğü şekilde ikinci durumda belirtilen tasfiye dönemleri birden fazla yıla yayılmakta ve tasfiye dönemleri de birden fazla olmaktadır. Belirtilen tasfiye dönemleri, normal hesap dönemlerinde olduğu gibi bağımsız ve dönemin tüm sonuçlarını kapsayacak biçimde kesinlik arz etmektedir. [6]

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiye döneminin ne zaman başlayacağı ve ne zaman biteceği açıkça belirtilmiştir. Ancak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu döneminde tasfiyenin ne zaman başladığı ve bittiği kanunda açıkça ifade edilmemiştir.

[5] Abbasoğlu, a.g.m., s.57
[6] Kavak, a.g.e., s.104

5422 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde bu durum idare ve yargının karşı karşıya gelmesine neden olmuştur.[7]

5422 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde tasfiye dönemi ile ilgili olarak "*tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır"* şeklinde düzenlenmiş ancak tasfiyenin neye bağlı olarak başlayıp neye bağlı olarak sona ereceği belirtilmemiştir.

5520 sayılı Kanun ile bu durum ortadan kaldırılmış ve yukarıda ayrıntıları ifade edilmiş olan hüküm düzenlenerek bu belirsizliğe son verilmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 17'nci maddesinde kurumların tasfiyesinin bitim tarihinin "tasfiye kararının tescil edildiği tarih" olduğu hükme bağlanmış olup "tescil edilme" kavramıyla, bağlı bulunan Ticaret Sicil Müdürlüklerinde bulunan ticaret siciline tescil edilmesi ifade edildiği düşünülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde belirtilen bir konu da tasfiyeden vazgeçilmesi halidir. Söz konusu maddenin (d) fıkrasına göre tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmamaktadır. Bu durumun pratikteki sonucu ise madde hükmünde de belirtildiği şekilde tasfiyesinden vazgeçilen kurumun kurumlar vergisine ilişkin yükümlülükleri tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlamaktadır.[8]

5422 sayılı Kanun döneminde bu konuyla da ilgili olarak bulunan uyuşmazlıklar 5520 sayılı Kanun ile giderilmiş bulunmaktadır. 5422 sayılı Kanun döneminde tasfiye işleminden vazgeçilmesi halinde nasıl bir işlemin uygulanacağı yönündeki

[7] Nazalı, a.g.e., s.125
[8] Güneş, a.g.m., s.49

uyuşmazlıklar, büyük oranda yargı kararları ile bugün 5520 sayılı Kanun'da bulunan düzenlemeye paralel olarak ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.[9]

3.2. Tasfiye Karı ve Servet Değeri

Tasfiye haline giren kurumların vergi matrahını tasfiye karı oluşturmaktadır. Tasfiye karı ile servet değeri arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, tasfiye karının tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olmasından kaynaklanmaktadır.

Servet değeri kavramı ile ilgili olarak da KVK'nın 17'nci maddesinin beşinci fıkrasında düzenleme yapılmış olup, tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu belirtilmiştir.[10] Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesinde ise aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın öz sermayeyi oluşturacağı hükme bağlanmıştır. Tasfiye karının hesaplanabilmesi için tasfiye dönemi sonundaki ve başındaki tasfiye dönemi öz sermayelerinin hesaplanması ve bu hesaplamalardan sonra kanunda belirtilen unsurların bu tutarlara ilave edilmesi ya da çıkarılması gerekmektedir.[11]

Tasfiye karının, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğunun belirtilmiş olmasıyla[12] tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde kanun koyucu, anonim şirketlerin bünyelerinde birikmiş olan gizli yedeklerin vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Bundan

[9] Danıştay 4.D., 21.01.1958 tarih, E.364030, K.1958/158 ile Maliye Bakanlığı'nın 27.01.1967 tarih ve 21118-3319 sayılı muktezası (Nazalı'dan naklen Selahattin Paklar, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması**, 2. Baskı, İstanbul. 1987, s.549)
[10] Güneş, a.g.m., s.50
[11] Nazalı, a.g.e., s.131
[12] Güneş, a.g.m., s.50

dolayı gerçek tasfiye karının kavranabilmesi için dönem başı ve dönem sonu servet değerlerine bazı ilavelerin yapılması veya düşülmesi gerekmektedir.[13]

Bu kapsamda tasfiye karı hesaplanırken, ortaklar veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemelerin tasfiyenin sonundaki servet değerine; mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar da tasfiye döneminin başındaki servet değerine ekleneceği, KVK'nın 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendinde yer almaktadır.

Buna göre tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecek olan unsurlar; ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemelerle, vergiden müstesna bulunan kazanç ve iratlar olmakta; tasfiye döneminin sonundaki servet değerine eklenecek olan unsurların ise ortaklar veya kurum sahiplerine yapılan ödemeler olduğu kanun hükmünde açıkça belirtilmektedir.

Tüm bu açıklamalara dayanılarak tasfiye karının hesaplanması şu şekilde formüle edilebilmektedir:

Servet Değeri = Aktif - Borçlar

Tasfiye Karı = Tasfiye sonu servet değeri – Tasfiye başlangıcı servet değeri

[13] Nazalı, a.g.e., s.135

3.2.1. Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri

KVK'nın 17'nci maddesinin beşinci fıkrasında tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen özsermayesi olduğu; bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değerinin bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu hükme bağlanmaktadır.

Özsermayenin;

Ödenmiş Sermaye + Her Türlü Yedek Akçe

Geçmiş Yıl Zararları (-)

= Özsermaye

şeklinde formüle edilmesi mümkün bulunmaktadır.[14]

Tasfiye dönemi başındaki servet değerinin, bir başka deyişle özsermayenin, tespitinde şu hususların da dikkate alınması gerekmektedir:

- Amortismanlar, karşılıklar ve sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,
- Hissedarlar ve sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı,

[14] Kavak, a.g.e., s.106

- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar ve sahipleri tarafından yapılan ödemeler,

- Tasfiye esnasında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar.

Belirtilen unsurların bazıları dönem başı servet değerine eklenirken bazıları eklenmemektedir. Eklenmeyen bu unsurlar ise dönem sonu servet değerine eklenmektedir. Buna göre ilk olarak değinmiş olduğumuz amortismanlar, karşılıklar ve sigorta şirketlerinin teknik karşılıklarının dönem başı servet değerine eklenip eklenmemesi hususunda; vergi kanunlarına göre ayrılan her türlü amortismanlar (maddi duran varlıklardan ayrılan amortismanlar, gayri maddi duran varlıklardan ayrılan amortismanlar, imtiyazlı işletmelerde sermayenin itfa payları, ilk tesis ve taazzuv giderleri itfa payları, peştamallıkların itfa payları ve özel maliyet bedellerinin itfa payları) ve karşılıkların (şüpheli alacaklar karşılığı) ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları (muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, hayat sigortalarında matematik karşılıkları ve dengeleme[15] karşılıklarının) tasfiye dönemi başındaki özsermayeye dahil edilmemesi gerektiği [16] ve buna bağlı olarak dönem sonundaki özsermayeye eklenerek vergilendirilmesinin amaçlandığı düşünülmektedir.

KVK'nın 17'nci maddesinin altıncı fıkrasının (b) bendinde yer alan hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç, kurumların kuruluş kanunu veya ana sözleşmelerindeki hükümlere dayanılarak hissedar veya sahip olmayan kimselere (şirket müdürü, memur ve müstahdemleri vb.) vermek üzere kardan ayrılan tutardır.[17] Bu tür paralar hak sahiplerine ödeninceye kadar bilançonun pasifinde bir karşılık

[15]03.06.2007 tarih ve 5685 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle sigorta şirketlerince "deprem hasar karşılıkları" adıyla karşılık ayrılmamakta olup söz konusu kanunla sigorta ve reasürans şirketleri tarafından "dengeleme karşılığı" adı altında yeni bir karşılık ayrılabilmesine imkan sağlanmıştır.
[16] Kavak, a.g.e., s.107
[17] Nazalı, a.g.e., s.134

hesabında tutulmaktadır. [18] Safi kardan ayrılarak şirket için borç olan bu tutarlar tasfiye dönemi başındaki özsermayenin hesaplanmasında özsermayeye eklenmesi öngörülen "dağıtılmamış kazançlar" arasında değerlendirilmemektedir. [19] Hak sahiplerine ödenmeyen bu tutarlar, tasfiye dönemi sonunda dönem sonu servet değerine eklenerek vergilendirilmektedirler.[20] Bunlar dışında kalan "mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar ve sahipleri tarafından yapılan ödemeler" ile "tasfiye esnasında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar" vergilendirilebilmeleri için tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenmektedir.

3.2.2. Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri, şirketin tasfiye dönemi sonundaki özsermayesini ifade etmektedir.[21] Tasfiye dönem sonundaki servet değerine eklenecek unsurlar ise;

- Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler

- Amortismanlar, karşılıklar ve sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,

- Hissedarlar ve sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı,

şeklinde sıralanabilmektedir.

---

[18] Paklar, a.g.e, s. 554
[19] Nazalı, a.g.e., s.134
[20] Mehmet Ali Canoğlu, *"Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Sonuçlar Dönem Karı veya Zararı Dışında Ayrı Hesaplarda İzlenmelidir"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:164, Nisan 1995, s.8
[21] Kavak, a.g.e., s.110

Tasfiye dönemi sonu ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri farkına yukarıda belirtilen indirilecek ve çıkarılacak unsurları dahil ettikten sonra tasfiye karı veya zararına ulaşılmaktadır. Bu kapsamda ilave edilecek ve çıkarılacak unsurları gösteren tablo aşağıda bulunmaktadır. [22]

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri (Öz sermaye)	(+)
Vergi kanunlarına göre ayrılmış her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları	(+)
Hissedarlar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı	(+)
Ortaklara veya kurum sahiplerine avans veya diğer şekillerde yapılan ödemeler	(+)
Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler	(-)
Tasfiye esnasında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazanç ve iratlar	(-)
Tasfiye dönemi basındaki servet değeri (Öz sermaye)	(-)
Tasfiye Karı/Zararı	(+)/(-)

3.3. Tasfiye İşlemlerinde Zamanaşımı

Zamanaşımı[23], bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenen süre içinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma imkânının ortadan kalkması olarak tanımlanabilmektedir.[24] Sonuç olarak işlemin üzerinden kanuni bir sürenin geçmesiyle işlemin hukuki sonuç doğurma yeteneği kaybolmaktadır. Türk Vergi Hukuku'nda zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde düzenlenmiş olup süre geçmesi suretiyle vergi

[22] Nazalı, a.g.e., s.135, Kavak, a.g.e., s.111
[23] Mürur-u zaman
[24] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.93

alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmış ve bunun mükellefin bu hususta bir talebi olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.[25]

Bu genel düzenlemenin yanında Türk Vergi Hukuku'nda "tarh (tahakkuk) zamanaşımı", "tahsil zamanaşımı", "düzeltme zamanaşımı", "ceza kesmede zamanaşımı" gibi düzenlemeler bulunmaktadır. Bununla birlikte, düzeltme zamanaşımı ve ceza kesmede zamanaşımı türleri, tarh zamanaşımının türevleri ya da uzantıları niteliğindedir ki bu sınıflandırma altında incelenebilmektedir. [26]

"Tarh zamanaşımı", VUK'un 114'üncü maddesinde, *"vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler"in* zamanaşımına uğrayacağı şeklinde hükme bağlanmaktadır. AATUHK'un 102'nci maddesinde ise tahsil zamanaşımı düzenlenmiş olup, *"Amme alacağının, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı"* hükme bağlanmaktadır. Bunlara ek olarak yine VUK kapsamında düzeltme müessesesine ilişkin özel bir zamanaşımı düzenlemesi de bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde tasfiye ile ilgili olarak özel bir zamanaşımı düzenlemesi öngörülmektedir. Bu maddede bir yıldan uzun süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı hükme bağlanmaktadır.

3.3.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı vergi hukukunda hak düşürücü bir süre olarak değerlendirilmektedir. Buna göre tarh zamanaşımı vergi idaresinin vergilendirme ile ilk

[25] Kavak, a.g.e., s.128
[26] Erdoğan Arslan, "*Tarh Zamanaşımı",* **Vergi Dünyası Dergisi**, S:314, Ekim 2007, s.27

idari işlemini yapıp vergilendirme sürecini başlatabilmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesi, ilgili dönem vergisini mükellefine tarh ve tebliğ etme yetkisinden yoksun kalmakta; bu amaçla hesapları üzerinde vergi incelemesi yapamamaktadır. [27] Vergi idaresi vergilendirme yetkisini bu süre içerisinde kullanmadığı takdirde vergi alacağını isteme hakkını kaybetmiş olmaktadır.[28]

Tasfiyeye giren kurumlarda tasfiyenin bir dönem içerisinde tamamlanması halinde (bir yıldan az sürmesi halinde) tarh zamanaşımı ile ilgili genel hükümler geçerli olmaktadır. Tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde farklı hususlar ortaya çıkmaktadır.

KVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde *"kurumların tasfiyelerinin bir yıldan fazla sürmesi halinde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı"* hükme bağlanmıştır. Bu durum, kurumların tasfiyeye girme tarihi ile sona erme tarihi arasındaki süre ne kadar uzun olursa olsun, tarh zamanaşımının etkilenmemesi anlamına gelmektedir. Kurumların tasfiye süresi içerisinde içinde birden fazla tasfiye dönemi olabilmektedir. Bununla beraber, KVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilip anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edildiğinden, vergilendirme bakımından tasfiye döneminin bütünlüğü ilkesinin benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır.[29] Tasfiye işlemlerinde tarh zamanaşımının başlangıcı da bu bütünlük dikkate alınarak saptanmaktadır.

---

[27] Arslan, a.g.m.,s.29

[28] Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması,** C:2**,** Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000. s.1538

[29] Arslan, a.g.m., s.35

Kurumların tasfiyesinin bir yıldan az veya fazla sürmesi halinde tasfiye zamanaşımının nasıl olacağı konusu örneklerle açıklanmak gerekirse;

ÖRNEK:

15.03.2010 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumun tasfiyesinin 15.07.2010 tarihinde sonuçlanmış olması durumunda tasfiye dönemi 15.03.2010 – 15.07.2010 olacak ve tarh zamanaşımı 15.07.2010 tarihini takip eden yılın başından başlayarak beş yıl süreyle sürecektir. Dolayısıyla tarh zamanaşımı 01.01.2011 tarihinde başlayarak 31.12.2015 tarihine kadar sürecektir.

ÖRNEK:

15.02.2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiyenin 05.06.2010 tarihinde sonuçlanmış olması halinde;

1. Tasfiye Dönemi: 15.02.2006 – 31.12.2006

2. Tasfiye Dönemi: 01.01.2007 – 31.12.2007

3. Tasfiye Dönemi: 01.01.2008 – 31.12.2008

4. Tasfiye Dönemi: 01.01.2009 – 31.12.2009

5. Tasfiye Dönemi: 01.01.2010 – 05.06.2010

tarihlerinde gerçekleşecektir.

Bu durumda tarh zamanaşımı 01.01.2011 tarihinden itibaren başlamakta ve 15.02.2006 – 05.06.2010 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için 31.12.2015 tarihine kadar tarhiyat yapılabilmektedir.

Örneklerden de anlaşıldığı şekilde tasfiye dönemleri ayrı ayrı tarh zamanaşımı süresine tabi tutulmamış, tasfiye dönemi bir bütün halinde değerlendirilmek suretiyle zamanaşımı süresi belirlenmiştir.

3.3.2. Tahsil Zamanaşımı

Tasfiye halindeki kurumlarda tahsil zamanaşımı süresi genel hükümlere göre belirlenmektedir.[30] Bu, KVK'nın 17'nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde tasfiye halinde zamanaşımına ilişkin olarak yapılmış olan özel düzenlemenin sadece tarh zamanaşımı için geçerli olmasından kaynaklanmaktadır.

Tasfiye halindeki kurumlarda tahsil zamanaşımı süresi, 6183 sayılı AATUHK'un 102'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmünde tahsil zamanaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiştir.

Bu durumda zamanaşımı süresi beş yıl olup sürenin başlangıcı kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlamaktadır. Ayrıca, tahsil zamanaşımını durduran ve kesen sebep ve işlemler, tasfiye halinde de geçerli olmaktadır.

Tasfiye halinde bir kurumun tahsil zamanaşımına ilişkin bir örnek aşağıdaki biçimde verilebilmektedir:

[30] Kavak, a.g.e., s.131

ÖRNEK:

25.01.2008 tarihinde tasfiye kararı alan ve aynı tarihte tescil ettiren (A) A.Ş., tasfiyesini 20.06.2011 tarihinde tamamlamıştır. Bu kurumun 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, 25.04.2011 tarihine kadar verilmekte vadesi de nisan ayı sonunda olmaktadır.

Bu durumda (A) A.Ş. adına tahakkuk ettirilen 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi ise 01.01.2012 – 31.12.2016 tarihleri arasında idare tarafından tahsil edilmediği durumda zamanaşımına uğramaktadır.

3.3.3. Düzeltme Zamanaşımı

Düzeltmede zamanaşımına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı, niteliği itibarıyla hak düşürücüdür. [31] Bu anlamda düzeltme zamanaşımı bir yönüyle tarh zamanaşımın türevi olarak kabul edilebilmektedir.

VUK'un 126'ncı maddesinde de belirtildiği şekilde 114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilememektedir.[32] VUK'un 114'üncü maddesinde yazılı olan zamanaşımı süresi tarh zamanaşımı süresi olmaktadır. Bu noktada, vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zaman aşımına uğramakta ve düzeltilememektedir. Beş yıllık zaman aşımı süresinin yanında VUK'un 126'ncı maddesinde yer alan özel bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

[31] Yafes Pehlivan, *"Vergi Hatalarının Düzeltilmesi"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:23, Kasım 2005, s.62
[32] Kavak, a.g.e., s.131

"a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

c) İhbarname ve Ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz." hükmü bulunmaktadır.

Konu, tasfiyeye girmiş olan kurumlarda düzeltme zamanaşımı olduğunda ise söz konusu zamanaşımının yukarıda belirtilen şekilde genel bir düzenleme olan tarh zamanaşımı düzenlemesine göre değil, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve tasfiyeye girmiş kurumlar için geçerli olan hükme göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, tasfiyenin bitim tarihini takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içerisinde ortaya çıkartılan hatalar düzeltilmekte olup, bu beş yıllık süre dolduktan sonra herhangi bir düzeltme yapılamamaktadır.

3.4. Mükellefiyet Durumlarına Göre Şirketlerin Vergilendirilmesi

3.4.1. Tam Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre mükellefiyet, tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu husus KVK'nın 3'üncü maddesinde bir kurumun tam mükellef olarak nitelendirilebilmesi için KVK'nın 1'inci maddesinde sayılı kurumların kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması gerektiği düzenlenmiştir. Kanuni ve iş

merkezleri Türkiye'de bulunan sermaye şirketleri tam mükellefiyet esasında vergilendirilmektedirler.[33]

Kanun'a göre kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Tam mükellefiyet kavramı KVK kapsamında mükellef kurumların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

Bu durum tasfiye hükümleri açısından ele alındığında, KVK'nın tasfiye ile ilgili hükümlerinin tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir farklılık gözetmeksizin uygulanmasının gerektiği anlaşılmaktadır.

3.4.2. Dar Mükellef Kurumların Tasfiye Sürecinde Vergilendirilmesi

Bir kurumun dar mükellef olarak nitelendirilmesi için, o kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de bulunmaması gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin KVK'nın 17'nci maddesi kapsamında herhangi bir ayrım yapılmamış olduğu görülmektedir.[34] Ancak KVK'nın 22'nci maddesinin beşinci fıkrasında *"Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında*

[33] Kavak, a.g.e., s.100
[34] Kavak, a.g.e., s.101

da uygulanır." denilmektedir. Bu madde kapsamında değerlendirme yapıldığında dar mükellefiyete tâbi kurumlar da K.V.K.'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiş olan tasfiye hükümlerine tabi olduğu düşünülebilmektedir.[35]

Bunun yanında yabancı kurumların tasfiye karlarına ilişkin olarak KVK'nın 26'ncı maddesinin birinci fıkrasında "*dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere "diğer kazanç ve iratlardan" ibaret olması halinde bu kazançların; yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi gerekmekte olduğu"* belirtilmiştir.

Bu hükme göre dar mükellef kurumların, ticari faaliyetlerini durdurmaları durumunda, ticari işletmeyi kısmen veya tamamen satmaları halinde oluşan karlarını, kendilerince ya da adına hareket edenlerce bu kazançları elde etme tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile KVK'nın 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairelerine beyan ederek, hesaplanan vergiyi ödeme sürelerinin düzenlenmiş olduğu KVK'nın 29'uncu maddesine göre beyanname verme süresi içinde ödemeleri gerekmektedir.

Bu durumda, dar mükellefiyete tabi sermaye şirketlerinin "diğer kazanç ve iratlar" dışında kalan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alâmetifarika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller söz konusu beyannameye dahil edilmemektedir. Bunların karşılığında alınan bedeller

[35] Levent Başak, *"Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar 5520 sayılı KVK'nun Tasfiye Hükümlerine Tabi Midir?"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:8, Ağustos 2006, s.35

üzerinden, ödemeyi yapanlar tarafından KVK'nın 30'uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaktadır.[36]

Bu kapsamda dar mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin olarak hangi maddelerin uygulanması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Yukarıda da belirtildiği şekilde, KVK'nın 22'nci maddesinin beşinci fıkrasında KVK'nın 17'nci maddesinde yer alan tasfiye ile ilgili hükümlerin dar mükellefler için de uygulanacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte KVK'nın 26'ncı maddesinin birinci fıkrasında dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK'da yazılı "diğer kazanç ve iratlar"dan ibaret olması halinde özel beyanname verecekleri düzenlenmiştir. Görüldüğü şekilde, dar mükellef kurumun tasfiyesi halinde tasfiye beyannamesi verilmesini düşünen görüş ile beraber tasfiye karının özel beyanname ile beyan edilmesini düşünen iki görüş ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede dar mükellef kurumlarla ilgili olarak KVK'da tasfiyeye ilişkin yapılmış olan özel düzenlemelerin uygulanması daha mümkün görünmektedir. Bu düzenleme kapsamında yurtdışında yerleşik kurumların Türkiye'deki şubelerinin tasfiye işlemlerini yürütmek üzere atanan tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanun'un 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapmaları mümkün bulunmamaktadır. Tasfiye memurlarının özellikle bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir. Çünkü yabancı kurumlara ait Türkiye'deki şubenin tasfiyesi sırasında kurumlara yapılan ödemelerin geri dönme olasılığı yoktur; zira kurum ortakları yurt dışında yerleşik şahıslardır. [37] Tasfiye memurları bu kurala riayet etmedikleri takdirde

[36] Kavak, a.g.e, s.102
[37] Başak, a.g.m., s.39

vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Bu kapsamda yukarıda da belirtildiği şekilde dar mükellef kurumların tasfiyesinde, tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Türkiye'deki işletmeye dahil varlıkların işletme dışına çıkarılmasından doğan kazançların özel beyan esasında vergiye tabi olması[38] bakımından KVK'nın 26'ncı maddesi hükmü kapsamında özel beyanname verilmesi görüşüyle beraber KVK içerisinde bulunan ve tasfiye ile ilgili 17'nci maddeye atıfta bulunan 22'nci madde hükmünün uygulanmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

3.5. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Kurumların normal faaliyet dönemlerinden çıkarak tasfiye dönemine girmiş olmaları Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu tasfiye konusuna özel bir önem atfetmiş ve bu kapsamda tasfiye ile ilgili düzenlemeleri ayrı bir madde başlığı altında düzenlemiş ve tasfiye memurlarının sorumluluğunu da bu kapsamda ele almıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından özel önem atfedilmiş olan bu konuda tasfiye memurların sorumluluğu düzenlemesi öncelikle madde hükmünün açıklanması ve ardından bazı özellik arz eden noktalar bakımından incelenmeye çalışılacaktır.

[38] Kızılot, a.g.e., s.1526

3.5.1. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu ile ilgili 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi Arasındaki Farklar

5520 sayılı Kanun ile kurumların tasfiyesine ilişkin düzenlemede önceki kanuna göre bir takım yenilikler getirilmiştir. Söz konusu yenilikler hem tasfiye memurlarının sorumluluğu özelinde yapılmış hem de tasfiye düzenlemesinde eski kanundaki bir takım karmaşık noktalar giderilmiştir. Bu kapsamda gerek tasfiye süreci ile ilgili gerekse tasfiye memurlarının sorumlulukları ile ilgili olan bu yeni düzenlemelerden öne çıkanlar tasfiye memurlarının sorumluluklarının değerlendirileceği bu kısımda incelenecektir.

5422 sayılı Kanunda tasfiye döneminin ne zaman başlayarak ne zaman biteceği açık ve net bir biçimde belirtilmemiştir. Bu düzenlemenin eski kanun döneminde idare ile yargının bir takım görüş ayrılıklarına sahip olmasına neden olduğu bilinmektedir.[39] 5520 sayılı Kanun ile kurumların tasfiyeye giriş ve tasfiyenin kapanışına ilişkin esas alınacak tarihin tespiti konusuna açıklık getirilerek tasfiyenin kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı ve tasfiyenin tamamlandığına ilişkin kararın tescil edildiği tarihte sona ereceği düzenlemesi getirilmiştir. Bu durum tasfiye memurlarının sorumluluklarının başlangıcı ve bitişi bakımından da önem arz etmektedir.

Eski ve yeni kanun arasında ayrıca tasfiye karı ile zararı düzenlemeleri için de bir takım yenilikler mevcuttur. Tasfiye karı hesaplanırken hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin, Kanun'un transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç konusunu düzenleyen 13'üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla

[39] Nazalı, a.g.e., s.125

belirleneceği hüküm altına alınmıştır. [40]Tasfiyenin zararla kapanması halinde ise tasfiye sonucunun önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilerek bu dönemlerde fazla ödenen verginin iade edilmesi öngörülmüştür. Bir yıldan fazla tasfiyelerde ise ilk tasfiye döneminde ortaya çıkan dönem zararının bir sonraki dönem tasfiye sonucu ortaya çıkan tasfiye karına mahsup imkânı sağlanmıştır. [41]

Tasfiyeden vazgeçilmesi hususunda neler uygulanacağı konusunda da 5422 sayılı Kanun döneminde bir hüküm bulunmaması fakat 217 Seri No'lu GVGT'de *"tasfiye haline giren kurumların, tasfiyeye girdikleri tarihi içeren geçici vergi dönemlerini izleyen dönemlerden itibaren geçici vergi beyannamesi yükümlülüklerinin bulunmadığı; ancak tasfiyeden vazgeçilmesi durumunda tasfiyeden vazgeçildiği tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyetinin doğacağı"*na yönelik düzenlemelerin bulunmasının bir takım karışıklıklara neden olduğu bilinmektedir. 5520 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinde belirtildiği şekilde tasfiyesinden vazgeçilen kurumun kurumlar vergisine ilişkin yükümlülükleri tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlamaktadır.[42] Bu durumda yukarıda belirtilen 217 Seri No'lu GVGT ile uyum sağlanmış ve tasfiyeden vazgeçilmesi durumunda geçici vergi uygulamalarına açıklık getirilmiştir.[43]

Tasfiye memurlarının tasfiye işlemlerinin incelenebilmesi için ilgili vergi dairesine yapacakları dilekçe ile başvuru tarihinden itibaren vergi incelemelerine başlama süresi 5520 sayılı Kanun ile birlikte bir aydan üç aya çıkarılmıştır. Bilindiği gibi bu sürenin sonuna kadar vergi idaresi tarafından herhangi bir inceleme yapılmadığı takdirde tasfiye memurlarının sorumluluğu ortadan kalkmaktadır. 5422 sayılı Kanun döneminde söz konusu bir aylık sürenin kısa bir zaman dilimi olduğu yönünde bazı

[40] Mehmet Çavuş, "*Kurumların Tasfiyesi"*, **E-Yaklaşım Dergisi,** S.38, Eylül 2006, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/old_magazine.asp, 12 Mayıs 2010
[41]Çavuş, a.g.m.
[42] Güneş, a.g.m., s.49
[43] Çavuş, a.g.m.

düşünceler bulunmaktaydı. [44] Bu görüşler doğrultusunda kanun koyucunun, bu süreyi artırmak suretiyle çeşitli nedenlerle gecikebilecek ve bu sürenin dışına çıkabilecek inceleme süreleri nedeniyle tasfiye memurlarının sorumluluğunun ortadan kalkmasını engellemeyi amaçladığı anlaşılmaktadır.

3.5.2. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu ile ilgili 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemesi

Tasfiyenin, kurumların tüzel kişiliklerinin sona ererek hukuki varlıklarının sona ermesi sonucunu doğuran bir işlem olması ve bu kapsamda önemli sonuçlar doğurması nedeniyle bu sürecin yürütülmesini tasfiye memurları gerçekleştirmektedir.

KVK'nın 17'nci maddesine göre *"tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 09.06.1932 tarih ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanun'un 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar."* Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden

[44] Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s.729

kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranabilmektedir.[45] Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmamaktadır.

Tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanun'un 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilmektedirler.

İİK'nın 206'ncı maddesinde; alacaklılar öncelik sırasına göre dört sıra halinde iflas masasına iştirak etmektedirler. Buna göre;

Birinci sıra:

- İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

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

[45] Mustafa Bulut, Melih Diril, *"Tasfiye Memurlarının Sorumluluk Sınırı"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:166, Ekim 2006, s.88

- İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacaklarıdır.

İkinci sıra:

- Velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklardır.

Üçüncü sıra:

- Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

Dördüncü sıra:

- İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklardır.

Yukarıda da belirtildiği şekilde şirket tarafından yapılacak ödemelerin bu sıraya uyularak yapılması gerekmektedir. İİK'nın 207'nci maddesine göre, her sıranın alacaklıları, aralarında eşit hakka sahiptirler. Bir sıradan önce yer alan alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça gelecek sıradakiler herhangi bir ödemeye tabi olmamaktadırlar. Tasfiye memurları bu zorunluluğa uymadıkları takdirde, söz konusu vergilerin asıl ve zamlarından ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Şirketin tasfiyeden önceki dönemlerinin vergi ve cezaları bakımından, o dönemdeki kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının söz konusu olduğu düşünülmektedir. Bununla ilgili olarak VUK'un 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin

tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları halinin, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, kurumun yeterli varlığı olduğu halde, bu vergi ve cezalar dikkate alınmadan dağıtım yapılmışsa, bu defa tasfiye memurları sorumlu olmaktadır. [46] Bunun nedeni devletin alacaklarının önceliğidir. Bu kapsamda devletin alacakları dikkate alınmaksızın dağıtım yapılması tasfiye memurlarının sorumluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Bununla birlikte, tasfiye memurlarının, tasfiyeden önceki dönemlerle ilgili olarak yukarıda belirtilen vergi ve cezalar (kurumun yeterli varlığı olduğu halde, bu tür vergi ve cezaların dikkate alınmaksızın dağıtım yapılmasından doğan) bakımından doğan sorumlulukların, ilave vergi ve cezaların, kuruma tebliğ edildiği andaki kurum varlığı ile sınırlı olduğunun kabulü gerekmektedir. [47] Daha önceki dağıtımları dolayısı ile tasfiye memurlarını sorumlu tutmak mümkün bulunmamaktadır.

3.5.3. Tasfiye Memurlarının Rücu Hakkı

Tasfiye memurları, KVK'nın 17'nci maddesinin yedinci fıkrasının (b) bendi gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiye sırasında kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara rücu edebilirler. Ortakların aldığı bu değerlerin vergileri karşılamaya yetmemesi durumunda ise İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanun'un 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacakları tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara da rücu edebileceklerdir.

---

[46] Ersin Nazalı, *"Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:188, Ağustos 2008, s.65

[47] Nazalı, a.g.m., s.65

Tasfiye memurların KVK'nıın 17'nci maddesinin yedinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiş olan rücu haklarını kullanabilmeleri için bazı koşulların varlığı söz konusudur. Bu koşulları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkün görünmektedir. [48]

- Tasfiye memurları KVK'nın 17'nci maddesinde yazılı sorumlulukları nedeniyle vergi, ceza ve zamları kendi varlıklarından ödemiş olmalıdırlar.

- Rücu hakkı öncelikle tasfiyeden paylaştırma yapılan ortaklara karşı kullanılmaktadır. Ancak tasfiyeden pay verilmemiş ortaklara karşı vergi aslı da olsa, rücu hakkı kullanılamamaktadır.[49]

- Rücu edilebilecek alacaklılar, sadece kendilerine ödeme yapılan ortaklar ve İcra ve İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı olanlardan ibaret bulunmaktadır. Bunlara rücu edilebilmesi için de, ortaklara paylaştırılan veya intikal ettirilen iktisadi kıymete ilişkin tutarın vergi borcunu karşılayacak tutarda olmaması gerekmektedir.

Bununla birlikte KVK'nın 17'nci maddesinin yedinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen bu düzenleme kapsamında tasfiye memurlarının söz konusu rücu haklarının sadece vergi asılları kapsamında değerlendirilmesi söz konusudur. Dolayısıyla tasfiye memurlarının vergi cezaları, gecikme zam ve faizleri için rücu haklarını kullanması söz konusu değildir. Vergi cezaları ve bunlara ilişkin ortaya çıkan kanuni zamlar tasfiye memurlarının üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmemeleri nedeniyle kaynaklanmakta olduğundan tasfiye memurlarının bunlarla ilgili olarak madde hükmünde belirtilen kişilere rücu hakları bulunmamakta, sorumluluk tamamen tasfiye memurlarında olmaktadır.

[48] Nazalı, a.g.m., s.65
[49] Kavak, a.g.e., s.136

3.5.4. Tasfiye Beyannamelerinin Verilmesi

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanarak beyanname ile vergi dairesine bildirilmektedir. Bu durum şirketin tasfiyeye girmesi durumunda da değişmemektedir. Şirket tasfiyeye girse dahi tasfiye beyannamesi vermek durumundadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin ikinci fıkrasında tasfiye beyannamelerinin, tasfiye memurları tarafından verileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda tasfiye beyannamelerinin verilme süresi de önem kazanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verileceği düzenlenmektedir. Bu madde ile 17'nci madde hükmü birlikte değerlendirildiğinde tasfiye beyannamelerinin tasfiye memurları tarafından yine normal kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte tasfiye beyannamesinin verilmesi kapsamında bir takım özellik arz eden durumlar da bulunmaktadır. Bunlar, tasfiye sürecinin aynı takvim yılında tamamlanması, tasfiye sürecinin birden fazla dönemi kapsaması halleridir.

Tasfiyenin, tasfiyenin başladığı takvim yılı içerisinde tamamlanması halinde tasfiye beyannamesinin tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde tasfiyeye giren kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi ve söz konusu beyanname üzerinde beyan edilen kar-zarar üzerinden nihai vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.

Tasfiye sürecinin birden fazla dönemi kapsaması durumunda tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlamakta ve bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı bağımsız bir tasfiye dönemi sayılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi kapsamında her tasfiye dönemi için tasfiye kar ve zararı tespit edilerek ilgili olduğu dönemde ayrı beyannamelerle vergi dairesine beyan edilmektedir.

Beyannameler, yukarıda da belirtilen genel düzenleme kapsamında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde belirtilen sürelerde, yani tasfiye döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar kurumun bağlı olduğu vergi dairesine tasfiye memuru tarafından verilmektedir.

3.5.5. Tasfiye Memurlarının Tasfiye İşlemleri ile İlgili İnceleme Talebi

KVK'nın 17'nci maddesinin sekizinci fıkrasında tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurlarının, gerçekleştirdikleri tasfiye işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile talep etmektedirler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içerisinde vergi incelemelerine başlanılarak aralıksız devam edilmektedir.

Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu yazı ile bildirmektedir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu yedinci fıkradaki şekilde devam etmektedir. Bununla beraber, Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri

alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate alarak tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkili kılınmıştır. [50]

Tasfiye döneminde, kurumların varlıklarındaki değerler elden çıkarılmakta ve likide edilmektedir. Bu dönemde idare açısından temel amaç işletmelerin faaliyette bulunduğu dönemlerden gelen kazançların tasfiye karı içinde yer alması ve vergilendirilmesini sağlamaktır. [51] Tasfiye döneminde yürütülen işlemlerin incelenmesi bu bakımdan önem kazanmaktadır ve bu nedenle KVK'da bununla ilgili hüküm konulmuştur.

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi konusunda izlenecek bir süreç bulunmaktadır. İnceleme için öncelikle inceleme talep dilekçesinin verilmesi gerekmekte olup, sonrasında incelemeye başlanmakta, daha sonraki adımlarda ise incelemenin sonuçlandırılması ve yapılan incelemeye ilişkin sonuçların tasfiye memuruna bildirilmesi gerekmektedir. Bu süreç kapsamında tasfiye memurlarının beyannamelerini vermiş olmalarına rağmen vergi incelemesine ilişkin talep dilekçesini vermemelerinin ne gibi sonuçlar doğuracağı hususunda kanun maddesinde herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir.

Bununla beraber bu konuya ilişkin genel görüş, vergi idaresi bakımından vergi incelemesine ilişkin bir yükümlülüğün doğması için söz konusu talep dilekçesine kesinlikle ihtiyaç duyulduğu yönündedir. Ancak dilekçenin verilmemiş olması durumu da söz konusu olabilmektedir. Bu durumda ise vergi idaresinin tasfiye sonu beyannamesi

[50] Niyazi Özkaya, *"Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Tasfiye İşlemleri"*, **E-Yaklaşım**, S:66, Ocak 2009, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113579.htm, 18 Haziran 2010.
[51] Musa Örmeci, **Kurumlar Vergisi Uygulama Esasları**, İstanbul, Acar Matbaacılık, 1995, s.665

verilmiş olsa bile süreyle bağlı olmaksızın tarh zamanaşımı süresi içerisinde incelemeye başlanabileceği düşünülmektedir.[52]

İlgili süreç kapsamında ikinci olarak tasfiyeye ilişkin işlemlerinin incelenmeye başlamasına ilişkin üç aylık bir sürenin konulduğu ve bu sürenin tasfiye memurlarına yapılacak bir tebliğ tarihine bağlanmadığı görülmektedir. İnceleme konusunda böyle bir sürenin öngörülmüş olmasındaki amaç, incelemenin geciktirilmeksizin başlatılması veya ön plana alınmasının vergi idaresi nezdinde sağlanmasıdır. Bu kapsamda ilgili sürenin geçirilerek tasfiye memurlarının, doğabilecek bir sorumluluktan kurtulmalarının önüne geçilmiş olmaktadır.[53] Zira, vergi idaresi tarafından üç aylık süreden sonra vergi incelemesine başlanılması halinde tasfiye memurlarının inceleme sonucunda çıkan vergi ve cezalardan sorumlu tutulamayacağı pek çok Danıştay kararıyla hükme bağlanmıştır.[54]

Sürecin üçüncü unsuru olarak vergi incelemesinin sonucunun tasfiye memurlarına tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Kanun hükmünde buna ilişkin sürenin vergi incelemesinin bitiminden itibaren otuz gün olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda kurumdan aranan vergilerin neticesi alınıncaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluklarının devam edeceği düşünülmektedir. Söz konusu uygulamanın pratikteki sonucu, tasfiye işlemlerinin vergisel sonuçlarının en kısa süre içerisinde uygulanmasıdır. Vergi dairesi tasfiyeye ilişkin incelemelerini gerçekleştirmekte ve ortaya çıkan vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tasfiye memurlarına bildirim yapılmaktadır.

Bildirimin yapılmamış olması tasfiyeye ilişkin yapılan söz konusu incelemelerin ortaya çıkardığı sonuçları ortadan kaldırmadığı gibi tasfiye memurlarının

[52] Bu yöndeki görüş için bkz. Özbalcı, a.g.e., s.728
[53] Özbalcı, a.g.e., s.729
[54] Bu yöndeki Danıştay Kararı için bkz. Dn. 4.D., 15.02.1996 tarih., E. 1995/4094, K. 1996/712 sayılı kararı

sorumluluklarını da ortadan kaldırmamaktadır.[55] Tasfiye sürecine ilişkin olarak yapılan incelemelerde;

- Tasfiye işlemleri ve sonuçları vergisel bakımdan uygun görülebilmekte,

- Ödenmesi gereken vergi borçları ödenmeksizin paylaştırma yapılmış olduğu tespit edilebilmekte,

- İtirazlı tarhiyat için, karşılık ayırmadan paylaştırma yapılmış olduğu tespit edilebilmekte,

- Tasfiye işlemleri ile ilgili olarak matrah ve vergi farkı tespit edilebilmektedir.[56]

Bu kapsamda yapılan inceleme sonucuna göre, tasfiye işlemlerinin vergisel açıdan uygun yürütüldüğünün tespit edilmiş olması hariç olmak üzere diğer sorunlu hususlar hakkında incelemelerde tutanakla tespit söz konusu olduğundan dolayı tasfiye memurlarının bu gibi hususlardan haberdar olmamaları mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla inceleme sonucunun tasfiye memurlarına tebliğ edilmemesi halinde dahi tasfiye memurları bu noktalardaki yükümlüklerini yerine getirmemeleri nedeniyle sorumluluktan kurtulamamaktadırlar. Bununla beraber bazı görüşler bu sürenin sınırlayıcı bir süre olarak kanun tarafından belirlendiği ve bu sürenin geçmesi halinde tasfiye memurlarının sorumluluğunun kalkacağı yönünde olmakla beraber yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı bu görüşlere katılmanın mümkün olmadığı düşüncesindeyiz.

[55] Özbalcı, a.g.e., s.730
[56] Kavak, a.g.e., s.141

3.5.6. Tasfiye Memurlarının Değişmesi Halinde Sorumluluk

Önceki bölümlerde de belirtildiği biçimde TTK'nın 442'nci maddesine göre anonim şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararıyla tayin edilmiş olan tasfiye memurları ya da bu görevi ifa eden yönetim kurulu üyeleri genel kurul tarafından her zaman azledilebilmektedirler. Azledilen tasfiye memurları yerine yeni tasfiye memurları tayin edilmektedir. Bunun yanında tasfiye memurları mahkeme kararıyla da azledilebilmektedirler. Mahkeme kararıyla belirlenmiş olan tasfiye memurları da yine mahkeme kararıyla azledilebilmektedirler. Tasfiye memurlarının mahkeme tarafından tayin edilmiş olması durumunda genel kurulun azil yetkisi bulunmamaktadır. Diğer yandan azledilme dışında tasfiye memurları istifa gibi diğer başka nedenlerle de değiştirilebilmektedir.

Tasfiye memurlarının çeşitli sebeplerle değiştirilmesi durumunda tasfiye memurlarının hangi dönem için sorumlu olacakları sorusu ortaya çıkmaktadır. AATUHK'un mükerrer 35'inci ve VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümler kapsamında Danıştay tarafından kanuni temsilcilerin çeşitli nedenlerle görevden ayrılmaları durumunda, görev yaptıkları dönemle ilgili sorumluluk taşıyacakları yönünde kararlar verilmiştir. Danıştay'ın bir kararında "kanuni temsilcinin yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda yetkisi kalmayan üyenin VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırı olacağı" [57] yönünde karar verilmiştir. Bir başka kararda da Danıştay, VUK'un 10'uncu maddesine atıfta bulunmuş ve *"belirtilen hükme göre kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için, bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, kanuni temsilci olmadıkları döneme ilişkin*

[57] Danıştay Kararı için bkz. Dn. V.D.D, 31.03.1995 tarih., E. 1995/21, K. 1995/116 sayılı kararı

borçlardan dolayı takip edilebilmelerinin mümkün olamayacağı" yönünde karar vermiştir. Bu kişilerin sorumluluğunun kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlı olduğu açıktır. Dolayısıyla, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayanların, bu borçlardan dolayı sorumlu tutulmalarına ve anılan madde hükmü uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerine olanak olmadığı"[58] yönünde karar verildiği görülmektedir. Bu çerçevede, tasfiye memurlarının, bir şirketin tasfiye dönemindeki kanuni temsilcileri oldukları düşünüldüğünde, ilgili Kanun hükümlerinden ve Danıştay kararlarından hareketle tasfiye memurlarının sorumluluğunun da bu gibi durumlarda görev yapılan dönemle sınırlı olacağı ve vergi ile buna bağlı alacakların da ilgili dönemde görevde bulunan tasfiye memurlarından tahsil edilebileceği kanaatindeyiz.

3.5.7. Tasfiyesi Tamamlanarak Ticaret Sicilinden Kaydı Silinen Kurumlar Vergisi Mükellefleri Adına Yapılan Vergilendirme İşlemlerinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Şirketlerde tasfiye nedenleri dikkate alındığında uygulamada tasfiye öncesinde, tasfiye aşamasında ve tasfiye sonrasında sorumluluğun ortaya çıktığı görülmektedir. [59] Gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tasfiyesi tamamlanan ve ticaret sicilinden silinen kurumlar için yapılan vergilendirme işlemlerinde tasfiye memurlarının sorumluluklarının doğup doğmayacağı önem arz eden bir konudur. Bunun nedeni genel olarak tasfiyeleri tamamlanarak ticaret sicilinden kayıtları silinen sermaye şirketlerinin, bu tarihten sonra re'sen veya ikmalen vergilendirmeye tabi tutulmaları ve bu vergilendirme işlemlerine bağlı olarak bu kurumlar için vergi cezaları kesilmesidir.

---

[58] Danıştay Kararı için bkz. Dn. 4.D, 07.04.2005 tarih., E. 2004/1885, K. 2005/572 sayılı kararı

[59] Yakup Tokat, *"Şirketlerde Tasfiye Sonrasında Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:203, Kasım 2009, s.106

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından söz konusu durumu iki ayrı dönem için incelemek mümkün bulunmaktadır. Bunun nedeni ise 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 6'ncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesine eklenen ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren yeni hükümlerin ortaya çıkardığı sonuçlardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu kısımda hem bu düzenleme öncesindeki dönemde uygulanan hususlar hem de bu düzenlemeyle ortaya çıkan yeni durum incelenmeye çalışılacaktır.

3.5.7.1. KVK'nın 17'nci Maddesinde Yapılan 03.07.2009 Tarihli Değişiklikler

5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 6'ncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesine eklenen ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren hüküm;

- Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.

- Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Şeklinde düzenlenmiş ve ilgili hükümlerin 03.07.2009 tarihinden önce yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanmayacağına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 6'ncı madde eklenmiştir.

3.5.7.2. KVK'nın 17'nci Maddesinde Yapılan Değişikliklerin Hukuki Sonuçları

Yapılan bu düzenlemeler kapsamında ortaya çıkan nokta, tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinmiş olan bir şirket için vergilendirme işlemi yapılarak işlemlerin tasfiye memurları veya tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamı altına konulması yönündedir ve bu yeni düzenlemenin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile çelişen bir takım noktaları bulunmaktadır.

Öncelikle konu Türk Ticaret Kanunu bakımından ele alındığında, bir şirketin ticaret sicilinden silinmesinin ardından vergilendirme işlemine muhatap olmasının söz konusu olduğu görülmektedir. Türk Ticaret Kanunu'na göre tüzel kişilik bir takım özel hükümlerle kazanılıp yine bir takım özel hükümlerle kaybedilmektedir. Tasfiye süreci ise bir tüzel kişiliğin son bulması bakımından birinci basamak olarak görülmektedir. TTK'nın 439'uncu maddesine göre anonim şirketin devir dahil olmak üzere birleşme, limited şirkete dönüşme veya kamu tüzel kişiliği tarafından devir alınması dışındaki bir nedenle infisah etmesi halinde tasfiye haline girmesi söz konusu olmaktadır. Buna göre başlayan tasfiye süreci ise TTK'nın 449'uncu maddesine göre şirketin ticaret sicilinden silinmesiyle son bulmaktadır. Bu madde kapsamında şirketin tasfiye amacıyla sınırlı olan tüzel kişiliği tamamen son bulmaktadır. [60] Bunun sonucunda ise tasfiyesi tamamlanmış olan şirketin hukuki varlığı sona ermektedir.

[60] Nazalı, a.g.m., s. 64

KVK'nın 17'nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra ile yapılan düzenleme de tam anlamıyla "tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükellefler" den bahsetmektedir. Bu durum, ticaret sicilinden silinmiş olan bir şirket için vergilendirme işlemi yapılması ve vergi cezası kesilmesi anlamına gelmektedir. Hukuki olarak varlığını sona erdirmiş bir kurum için vergilendirme işlemi yapılması ve buna ilişkin olarak tasfiye öncesi dönemlere ait de olsa vergi cezası kesilmesi kanaatimizce mümkün görünmemektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay kararları da mevcut bulunmaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin konuya ilişkin bir kararında *"Tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek sureti ile hukuk alemindeki varlığı sona eren(münfesih) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyetinin bulunmadığı"*na hükmetmiştir.[61] Söz konusu kararın gerekçesi de yukarıdaki görüşümüzü destekler niteliktedir. Buna göre Danıştay 7. Dairesi, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ereceğini, bu tarihten sonra söz konusu şirketin haklara sahip olmasının, borçlu kılınmasının ve temsilinin hukuken mümkün bulunmadığını, bunun sonucunda tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesih şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemeyeceğini, tesis edilen işlemlerin de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağını, hukuki sonuç doğurmayan, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesinin söz konusu olamayacağını belirtmiştir.[62] Buna göre, KVK'da yapılan yeni düzenlemeye ilişkin olarak TTK kapsamında, ticaret sicilinden silinmiş bir şirket için yapılan vergilendirme işleminin esasen tüzel kişiliği sona ermiş olan bir şirket adına yapılması ve bu işlemin de hukuki anlamda sonuç doğurmasının mümkün olmayacağı sonucuna varılmaktadır.

Yapılan söz konusu değişikliğin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili bazı hükümleri bakımından da bir takım çelişkiler içerdiği düşünülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun

---

[61] Mehmet Çavuş, *"Tasfiyesi Tamamlanmış Olan Sermaye Şirketleri Adına Re'sen veya İkmalen Vergi Tarh Edilebilir Mi? Vergi Cezası Kesilebilir Mi?"* **E-Yaklaşım**, S:41, Aralık 2006, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128763.htm, 20 Şubat 2010.
[62] Danıştay 7. D. 20.01.2003 tarih ve E. 2000/711, K. 2003/23 sayılı Kararı

"Mükellef ve Vergi Sorumlusu" kenar başlıklı 8'inci maddesine göre mükellefin tanımı yapılmış olup mükellefin, *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi"* olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla verginin asıl borçlusu o verginin mükellefi olmaktadır.[63]

Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" kenar başlıklı 10'uncu maddesine göre ise, tüzel kişilerin mükellef olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmekte, bu kimselerin söz konusu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınmakta ve temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilmektedirler. Ancak cezalar bakımından rücu hakkı bulunmamaktadır. Görüldüğü gibi burada vergi borcunun tüzel kişiden ziyade başka birine intikali söz konusu olmaktadır. [64] Bu kişinin de kanuni temsilci olacağı açıktır.

Diğer yandan VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" kenar başlıklı 333'üncü maddesinde de *"tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı"* hükme bağlanmıştır.

Bir şirketin tasfiyesi tamamlanmış ve şirketin ticaret sicilinden kaydı silinmişse yukarıda da belirtilen nedenlerle hukuki varlığı da sona ermiş demektir. Dolayısıyla

---

[63] Mehmet Çavuş, *"Tasfiyeleri Tamamlanıp Ticaret Sicilinden Kayıtları Silinen Sermaye Şirketleri İle İlgili Yapılacak Tarhiyatlarda ve Kesilecek Cezalarda Son Durum"*, **E-Yaklaşım**, S:79, Şubat 2010, (Çevrimiçi), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100216267.htm, 22 Haziran 2010.

[64] Erginay, a.g.e., s. 68

şirketin tüm ortaklarıyla olan bağlantısı da kesilmiş olmaktadır.[65] Bununla beraber KVK'nın 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrasına göre tüzel kişilik için bir vergilendirme işlemi yapıldığı takdirde bu durumda tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğunun ortaya çıkacağı düzenlenmiştir. Ancak şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kalkarak hukuki varlığının son bulması söz konusu olduğundan tasfiye memurlarının bu vergilendirme işlemine muhatap tutulması halinde bu kişilerin Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre rücu edebilecekleri bir "asıl mükellef" bulunmamaktadır. Ayrıca feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından, şirketi temsilen muhatap alınacak tasfiye memurunun da hukuken ehliyetsiz olduğu açıktır. [66] Bu durumda KVK'nın 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası ile VUK'un 10'uncu maddesi arasında bir çelişki ortaya çıkmakta ve KVK'nın söz konusu maddesi, VUK'un 10'uncu maddesini tasfiye memurları bakımından etkisiz hale getirmektedir.

KVK'nın 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası VUK'un 333'üncü maddesi ile çelişkiler göstermektedir.[67] Bu durum VUK'un 333'üncü maddesinde tüzel kişilerin tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden oluşacak vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğinin düzenlenmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü KVK'nun adı geçen madde hükmünde vergi cezalarında tasfiye dönemi için tasfiye memurları, tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilcilerin muhatap alınması söz konusudur. Burada VUK'un 333'üncü maddesindeki yaklaşımın şirketin tasfiye süreci devam ederken kesilecek vergi cezalarına ilişkin olarak tüzel kişilerin muhatap alınacağına yönelik olduğu ve tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden kaydı silinen, bir başka deyişle tüzel kişiliği ortadan kalkarak hukuki varlığı son bulan bir şirket için kesilecek vergi cezalarını kapsamadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla tasfiyesi devam eden bir şirketin tüzel kişiliği de devam ettiği için şirket temsil edilebilmekte ve bu

[65] Çavuş, a.g.m.
[66] Çomaklı, a.g.m.
[67] Çavuş a.g.m.

dönemde vergilendirme işlemi ile ilgili ceza kesilmesi durumunda, söz konusu ceza tüzel kişilik adına kesilebilmekte ve bu durumda da tasfiye memurlarının sorumlulukları ortaya çıkabilmektedir. Ancak, şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kalkması durumunda, ceza kesilecek bir şirketin bulunmaması nedeniyle bu şirketin temsil edilebilmesi de mümkün olmamakta ve sorumluluk da doğmamaktadır. Bu da tüzel kişiliği ortadan kalkarak hukuki varlığı son bulan bir şirket için ceza kesilmesini öngören KVK'nın 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası ile çelişkileri ortaya koymakta ve idare ile tasfiye memurları ya da kanuni temsilciler arasında potansiyel bir ihtilaf konusu oluşturmaktadır.

Bu kapsamda KVK'da yapılan yeni düzenleme ile eski düzenleme için genel bir değerlendirme yapılacak olursa, yeni düzenlemenin gerek tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilciler gerekse tasfiye dönemi için tasfiye memurları açısından sorumluluğu arttırdığı, ancak artan bu sorumluluğun çeşitli kanunların ilgili hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde yukarıda ayrıntıları verilmiş olan bir takım hukuki çelişkileri içerisinde barındırdığı görülmektedir. Bunun yanında KVK'nın ilgili maddesinde yapılan bu değişikliğin, değişiklik yapılmadan önceki dönemlerde verilmiş olan Danıştay kararları ile de paralellik taşımadığı görülmektedir. Zira Danıştay tarafından söz konusu değişiklik yapılmadan önce verilen pek çok kararda[68] bir şirketin ticaret sicilinden silindiği tarihten itibaren, şirketin haklara sahip olmasının, borçlu kılınmasının ve temsilinin hukuken olanaklı bulunmadığı ve tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuken mevcut olmayan bir şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemeyeceği, tesis edilse dahi hukuken herhangi bir sonuç doğurmayacağı yönünde sonuca varılmış, ayrıca idari davaların açılması ile ilgili olarak taraflardan birinin ehliyetsiz olması durumunda davaların reddine karar verileceği hükme bağlanmıştır. Bu, vergi idaresi tarafından yapılacak vergilendirmeye ilişkin işlemlerde bir tarafın olması gerekliliğinin idari işlemin bir unsuru olmasından kaynaklanmaktadır.

[68] Söz konusu kararlara örnek olarak bkz. Danıştay 7.D., 01.04.2004 tarih ve 2001/4136 E., 2004/801 K. sayılı kararı

Dolayısıyla tüm bu unsurlar göz önüne alındığında tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden silinmiş bir şirket için vergilendirme işlemi yapılamayacağı ve buna ilişkin olarak tasfiye memurunun da muhatap alınamayacağı sonucuna varılmaktadır.

3.5.8. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu Bakımından Vergi Kanunlarının Uygulanma Sırası ve Sınırları

Daha önce de belirtilmiş olduğu şekilde, tasfiye memurlarının sorumlulukları, vergi kanunları içerisinde Kurumlar Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve doğrudan bir hüküm olmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu kapsamda tasfiye memurlarının sorumluluklarının söz konusu üç kanun dahilinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tasfiye memurlarının sorumluluğunun hangi noktada başlayarak hangi kanuna göre nerede yer aldığının incelenmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarında tasfiye memurlarına ilişkin mevcut düzenlemelerin en genelden en özele doğru sıralaması yapılacak olursa, en genel düzenlemenin VUK'da yapılmış olduğu, diğer düzenlemelerin ise AATUHK ve KVK'da yapılmış olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" kenar başlıklı 10. ve "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" kenar başlıklı 333'üncü maddeleri, KVK'nın 17'nci maddesi ve AATUHK'un 32'nci ve 33'üncü maddeleri ile mükerrer 35'inci maddesi, tasfiye memurlarının sorumluluklarında temel alınan hükümlerdir.

Bu kanunlar içerisinde VUK'da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin özel bir düzenleme yapılmaması nedeniyle kanunun söz konusu maddelerinde yer alan "kanuni temsilci" ve "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" ifadelerinin tasfiye

memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak da uygulanabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda, tasfiye memurlarının göreve başladığı tarih, bir başka deyişle tayin edildiği tarih ile görevinin sona erdiği tarih arasındaki dönemde KVK ve AATUHK ile birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine de tabi olmaları tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumluluklarının kaynağını oluşturmaktadır.

Tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumlulukları VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddelerinden kaynaklanmaktadır. Adı geçen VUK'un 10'uncu maddesinde *"tüzel kişilerin tasfiye sürecine girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmamakta olduğu"* düzenlenmiştir. Buna ek olarak VUK'un 333'üncü maddesinde *"tüzel kişilerin tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği"* belirtilmekte ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu maddenin vergi cezaları bakımından da uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Bu maddelerden çıkarılacak sonuç, şirketin tasfiye sürecine girmesiyle birlikte şirketin kanuni temsilcilerinin tasfiye memurları olduğu ve tasfiye döneminde vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi halinde ortaya çıkacak vergi cezalarından da bu kişilerin sorumlu olacağı yönündedir.[69] Burada kanun koyucu, şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu tasfiyeye girişe kadar kabul etmiş tasfiyeye girişten sonraki sorumluluğu ise tasfiyeye girişle birlikte kanuni temsilci sıfatı da kazanan tasfiye memuruna yüklemiştir. [70] Yani tasfiye dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklar şirket tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde tasfiye döneminde "kanuni temsilcilerin yerine geçen" tasfiye memurlarından talep edilmektedir.[71] Dolayısıyla VUK'a göre tasfiyeye girişle birlikte şirketin kanuni temsilcileri, tasfiye memurları

[69] Ufuk, a.g.m., s.61
[70] Günay, a.g.m.
[71] Erkan Gürboğa, Figen Akgül, *"Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu",* **Vergi Sorunları**, S: 110, Kasım 1997, s. 50.

statüsüne girmekte ve söz konusu tasfiye memurları, yine VUK'a göre, kanuni temsilci sıfatıyla hareket etmektedir.

VUK kapsamında "tasfiye memurları" ifadesinin sadece bir madde hükmünde [72] yer alması; VUK'un 8'inci maddesinde vergi sorumluluğu kapsamında sorumluluk türlerine değinilerek bunun içerisinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yer verilmiş olmasına rağmen tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin doğrudan bir düzenleme yapılmamış olması, tasfiye dönemlerinde VUK kapsamında ortaya çıkacak ve yerine getirilmesi gereken ödevlerde sorumluluğun kanuni temsilci sıfatıyla hareket edecek olan tasfiye memuruna ait olacağı düşüncesini destekler niteliktedir.[73] Dolayısıyla tasfiye döneminde tasfiye memurunun VUK kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmemesinden doğan vergi ve buna bağlı alacaklar "kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurunun sorumluluğu"nu gerektirmektedir.

Tasfiye memurlarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan kaynaklanan sorumlulukları da bu kanunun "Tasfiye Halinde Vazifeliler" kenar başlıklı 32'nci ve "Tasfiye Halinde Mesuliyet" kenar başlıklı 33'üncü maddelerine göre ortaya çıkmaktadır. Bunlardan 32'inci madde gereğince "*tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları kamu alacaklarını ödeme ve Kanun hükümlerinin yerine getirilmesine ilişkin yükümlülüklerin tasfiye memurlarına geçeceği"* belirtilmektedir. 33'üncü madde kapsamında ise *"tasfiye memurları veya tasfiye yürüten kişilerin kamuya ait olan alacakları ödemeksizin veya bunları ödemek üzere bir karşılık ayırmaksızın tasfiye sonucunda elde edilen değeri dağıtamayacakları"* hükme bağlanmıştır. Bu hükmün aksini yapmaları durumunda tasfiye memurlarının müteselsilen sorumluluklarının doğacağı hükme bağlanmıştır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde şirketin tasfiyesinin tasfiye memurlarınca yürütüleceği ve tasfiye

[72] VUK 162. Md.: " Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ve ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi; Tasfiye veya iflas kararlarını ve tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar."
[73] Günay, a.g.m.

sonucunda ortaya çıkacak değerin olması durumunda kamu borçlarının ödenmemiş olması veya buna ilişkin karşılık ayrılmaması halinde müteselsil sorumluluğun ortaya çıkacağı anlaşılmaktadır. Söz konusu hüküm bir başka açıdan değerlendirildiğinde ortaya herhangi bir değerin çıkmaması durumunda tasfiye memurlarının AATUHK kapsamında sorumlu olmaları söz konusu olmamaktadır. Bunun yanında tasfiye memurlarının sorumlulukları sadece "vergi" ile sınırlı olmayıp genel olarak "kamu alacakları" ile de genişletilmiş bir yapıda bulunmaktadır.

Tasfiye memurlarının AATUHK kapsamında da kanuni temsilci sıfatıyla sorumlulukları da bulunmaktadır. Tasfiye memurlarının bu kapsamdaki sorumluluğu ise AATUHK'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesi kapsamında ortaya çıkmaktadır. Bu noktada VUK ile bağlantı kurulabilmektedir. Çünkü vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen tasfiye memurlarından kısmen veya tamamen alınamayan vergiler VUK'un 10'uncu ve 333'üncü maddeleri kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarından aranmakta,[74] bir kamu alacağı olan vergilerin de takibi AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine göre yapılmaktadır. [75] Dolayısıyla AATUHK'a göre yine kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının sorumlulukları ortaya çıkmaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle çalışmamızın birinci bölümünde de belirtildiği şekilde AATUHK'da kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak düzenlenmiş olup VUK'un 10'uncu maddesinde ise sorumluluk kusur sorumluluğu olarak belirlenmiştir.[76] Dolayısıyla konu, tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumlulukları kapsamında ele alındığında, söz konusu kişilerin kusuruna dayanan fiiller hakkında vergisel sorumluluk için VUK'un 10'uncu maddesindeki düzenlemenin göz önünde bulundurulmasının gerektiği düşünülmektedir.

[74] Ufuk, a.g.m., s.61
[75] Günay .a.g.m..
[76] Oktar, a.g.e., s.78

Kurumlar Vergisi Kanunu da tasfiye memurları için özel bir sorumluluk müessesesi öngörmüştür.[77] KVK'nın "Tasfiye" kenar başlıklı 17'nci maddesinde yer alan hükümler ile tasfiye memurlarının sorumluluğu düzenlenmiştir. KVK'da tasfiye memurlarının sorumluluğunun ortaya çıkması bakımından gerçekleşmesi gereken şart tasfiye memurunun tasfiye sonucunda ortaya çıkan değerden vergiler ve buna bağlı alacakları ödemeden veya ödenmek üzere karşılık ayırmadan İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun oranlar dahilinde yine İİK'nun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasındaki alacaklılara ödeme yapması veya bu değeri ortaklara paylaştırmış olması şeklinde düzenlenmiştir. Tasfiye memurları bu şartı yerine getirmedikleri takdirde sorumlulukları doğmaktadır.

Bu kapsamda Kanun'ların uygulanış sırasına yönelik yapılacak genel bir değerlendirme, tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler içeren AATUHK, VUK ve KVK'nın söz konusu sorumluluğun içeriğine farklı açılardan yaklaştığını ortaya koymaktadır. Buna göre VUK'un 10'uncu ve AATUHK'un mükerrer 35'inci maddeleri tasfiye memurlarıyla değil kanuni temsilcilerle ilgili genel düzenlemeler olup tasfiye memurlarının sorumluluğunu daha geniş perspektiften ele almakta ve "kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının sorumluluğu" şeklinde adlandırılabilecek bir yapılanmaya gitmektedir. Diğer yandan KVK'nın 17'nci ve AATUHK'un 32'nci ve 33'üncü maddeleri doğrudan tasfiye memurları ile ilgili düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte KVK'daki sorumluluk sadece bu Kanun kapsamında kurumlar vergisi bakımından değerlendirilmekte iken, AATUHK'da yer alan sorumluluk, sadece vergiyle sınırlı olmamakta, tüm "kamu alacakları" sorumluluk alanına dahil edilerek tasfiye memurlarının sorumluluğu genişletilmektedir. Diğer yandan KVK'da tasfiyenin içeriği oldukça ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş ve doğrudan tasfiye dönemi ve tasfiye işlemlerine ilişkin olarak tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenlemiştir, Bu çerçevede VUK ve AATUHK'daki gibi

[77] Nazalı, a.g.m., s. 66

"kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının sorumluluğu" biçiminde adlandırılabilecek bir sorumluluk alanı bulunmamaktadır.

Pek çok yargı kararında da belirtildiği şekilde hukukun genel prensiplerinden biri özel düzenlemelerin genel düzenlemelere önceliğidir. Bu çerçevede yukarıda belirtildiği şekilde bir kurumun tasfiye sürecinde tasfiye memurlarının vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak ilk işletilmesi gereken kanun hükümlerinin KVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiş olan özel hükümler olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, burada düzenlenen sorumluluk, tasfiye memurlarının sadece kurumlar vergisi kapsamına giren sorumluluklarına ilişkin olmaktadır. Bu durumda tüm kamu alacaklarına yönelik olarak tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen ve bu anlamda daha geniş bir düzenleme olan AATUHK'nun 33'üncü maddesi işlerlik kazanmaktadır.

Bunun yanında önceki kısımlarda da belirtildiği şekilde tasfiye memurlarının "kanuni temsilci sıfatıyla" sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk hali genel bir sorumluluğa işaret etmektedir ve buna ilişkin olarak da VUK'un 10'uncu maddesi (333'üncü madde ışığında) ve AATUHK'un mükerrer 35'inci maddelerine başvurulması gerekmektedir. [78]

Görüldüğü gibi vergi hukukumuzda tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak hem özel hem de genel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda KVK'nın 17'nci maddedeki düzenlemesi ile ATTUHK'un 33'üncü maddesinin yeri, "özel düzenlemeler" içerisinde olmakta ve özel düzenlemelerin genel düzenlemelere önceliği prensibi kapsamında uygulamada öncelik kazanmaktadır.

Bununla birlikte konuya ilişkin genel düzenlemeler de kanuni temsilcilerin sorumluluğunun temelini düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'un

[78] Günay, a.g.m.

mükerrer 35'inci maddesidir. Bunlardan VUK'un 10'uncu maddesi kusur sorumluluğu, AATUHK'un 35'inci maddesi ise kusursuz sorumluluk kapsamında yapılmış olan düzenlemelerdir. Bu kapsamda genel olarak tasfiye memurlarının sorumluluklarının da, yukarıda açıklamaları yapılmış olan KVK ve AATUHK'nun ilgili maddeleri dışında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarını sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesi ve AATUHK'un 35'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Şirketler hukuki, ekonomik veya çeşitli başka nedenlerden dolayı hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma kararı alabilmektedirler. Şirketlerin hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma süreci "tasfiye" olarak adlandırılmaktadır. Tasfiye sürecine girilmesiyle şirketler belirli kurallar çerçevesinde çözülme aşamasını başlatmış olmaktadırlar. Bu çözülme süreci için ise gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse KVK, VUK ve AATUHK'da düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda tezimizin bu bölümünde, yukarıda yer verilen kanunlarla ilgili olarak yaptığımız değerlendirmelerimiz ve tespitlerimizi çeşitli noktalar halinde belirtilecek ve görüşlerimiz doğrultusunda çeşitli öneriler getirilmeye çalışılacaktır.

Çalışmamızdaki esas amaç tasfiye memurlarının sorumluluğunun kapsamı, hukuki niteliği ve sınırlarının ortaya konularak değerlendirilmesidir. Bu amaçla doktrindeki görüşlerle beraber, Danıştay kararları ve İdare'nin bu konudaki görüşlerinden yararlanılmış ve çalışmamız kapsamında çeşitli tespitler, değerlendirmeler, görüşler ve öneriler ortaya konulmuştur.

Bu kapsamda çalışmamızın birinci bölümünde, tasfiye memurlarının sorumluluğunun temelinde yer alan tasfiye, tasfiye memurları, kanuni temsilciler ve vergi hukukunda sorumluluk gibi kavramlar tespit edilmiş ve VUK ile AATUHK kapsamında incelenmiştir. Bu incelemenin ardından kanuni temsilciler ile tasfiye memurları arasında çeşitli noktalarda bağlantıların olduğu görülmüştür. Bu bağlantılar ise bir şirketin tasfiyeye girmesi ile birlikte şirketin kanuni temsilcilerinin tasfiye memurları olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında yine bu bölüm dahilinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarının hukuki nitelikleri VUK ve AATUHK kapsamında incelenmiş ve doktrindeki görüşlerin de ışığında VUK hükümlerinde kusur (sübjektif) sorumluluğunun, AATUHK hükümlerinde ise kusursuz (objektif) sorumluluğun düzenlenmiş olduğu görülmüştür. Birinci bölümde tespit etmiş olduğumuz bu husus,

çalışmamızın ilerleyen bölümlerindeki görüşlerimiz üzerinde etkide bulunmuş ve bu kısımdaki tespitler yinelenmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise tasfiye memurlarının sorumluluğunun hukuk sistemimiz içerisinde nasıl bir yere sahip olduğu incelenmiş olup tasfiye memurlarının düzenlenmiş olduğu ana kanunlardaki hükümlerin değerlendirilmesi yapılmıştır. Buna göre tasfiye memurlarının sorumluluğu TTK, VUK ve AATUHK kapsamında değerlendirilmiştir. TTK kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak iki husus öne çıkmaktadır. Bunlardan biri tasfiye memurlarının mahkeme tarafından atanması ve azli, diğer ise tasfiye memurlarının sorumluluklarının hukuki niteliğidir.

TTK kapsamında bir tasfiye memurunun mahkeme tarafından atanması ve azlinde yetki bakımından bir paralelliğin olması gerekmektedir. Tasfiye memuru mahkeme tarafından atanmış ise bu tasfiye memurunun genel kurul tarafından azledilmesi, bir üst irade olan mahkeme tarafından verilen kararın bir başka organ tarafından kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu durum, yapılan işlemde paralelliğin ortadan kalkması anlamına gelmekte olduğundan mahkeme tarafından atanan tasfiye memurunun azledilebilmesinin ancak yine bir mahkeme kararı ile mümkün olması, genel kurul kararı ile azil yapılamaması sonucuna varılmaktadır.

TTK kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu bakımından TTK'nın 450'nci maddesinin birinci fıkrasında yapılan atıf gereğince 224'üncü madde hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre TTK'ya, genel kurul kararlarına, esas sözleşmeye ve iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareket ederek pay sahiplerini veya üçüncü kişileri zarara uğratan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikleri sürece, söz konusu zarardan müteselsilen sorumlu olmaktadırlar. TTK kapsamında tasfiye memurlarının hukuki sorumluluğunun iki ana unsuru zarar ve kusurdur. Tasfiye memurları için öngörülen sorumluluk "kusur sorumluluğu" olup ispat yükü kendilerine aittir. Bu nedenle kusursuz olduklarını ispat etmeleri halinde bu sorumluluktan

kurtulmaktadırlar. TTK'nın tasfiye işlemlerinin gerçekleştirilmesi yönündeki hükümleri ile ilgili tüm unsurların yerine getirilmesinden tasfiye memurları sorumludur. Dolayısıyla tasfiye memurlarının sorumluluğunu gerektiren önemli unsurlardan ikisinin, genel anlamda iş görme şartlarını düzenleyen sözleşmenin ihlali ve ilgili kanun hükümlerinin ihlali olduğu görülmektedir.

Çalışmamızın ikinci bölümü içerisinde öne çıkan bir diğer husus da VUK kapsamında tasfiye sürecine girmiş bir kurumun tasfiye öncesi dönemine ilişkin sorumluluğun kime ait olacağı yönündedir. VUK'un 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin vergi mükellefi olması halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirememeleri nedeniyle alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerden isteneceği düzenlenmiştir. VUK'un 333'üncü maddesinde de tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Tasfiye sürecine girmiş olan bir şirketin kanuni temsilcileri tasfiye memurlarıdır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan ve kanuni temsilciler için düzenlenmiş olan hüküm tasfiye memurları için de geçerli olmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanun koyucu şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu tasfiyeye girişe kadar kabul etmiş, tasfiyeye girişten sonraki sorumluluğu ise tasfiyeye girişle birlikte kanuni temsilci sıfatı da kazanan tasfiye memuruna yüklemiştir. Bir şirketin tasfiye sürecine girmesi bu şirket için yeni bir dönemin başladığı anlamına gelmektedir. Bu yeni dönemde ise tüzel kişiliği temsil eden kişi tasfiye memurlarıdır. Dolayısıyla bu durum şirketin tasfiye dönemine girmeden önce "normal" faaliyetlerine devam ettiği dönemdeki sorumlularının da farklı olmasını gerektirmektedir. Şirketin tasfiye dönemine girmeden önceki dönemdeki sorumluları onun kanuni temsilcileridir. Bu kapsamda da şirketin tasfiye döneminden öncesine ilişkin vergi, ceza veya buna bağlı alacakları için kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun doğması, tasfiye dönemi içerisinde ortaya çıkacak vergi, ceza ve buna bağlı alacakları için ise tasfiye memurlarının sorumlu olması gerekmektedir.

İkinci bölüm kapsamında öne çıkan bir diğer husus da tasfiye memurlarının temsil ve dava açma ehliyeti olmuştur. Yapılan incelemelerde tasfiye memurlarının temsil ve dava açma ehliyeti bakımından iki durumun özellikli olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan ilki, tasfiyesi devam eden bir şirkette görevi devam eden bir tasfiye memurunun dava açma ve temsil ehliyeti, diğeri ise tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden silinmiş olan şirket için yapılan tebliğlerde tasfiye memurunun dava açma ve temsil ehliyetidir. Buna ilişkin olarak Danıştay kararlarının incelenmesi sonucunda, birinci husus için ortaya çıkan görüş tasfiyesi devam eden şirketler için dava açma ve temsil yetkisinin gerek TTK gerekse VUK ve AATUHK bakımından tasfiye memurları olduğu yönündedir. Tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden silinmiş bir şirketin temsili konusunda da yine Danıştay'da hakim olan düşünce, bu tür bir şirketin hukuki varlığından bahsedilemeyeceği, dolayısıyla bu şirketlerin temsil edilemeyeceği yönündedir. Dolayısıyla genel düşünce, bahsi geçen şirketlerin hak ve fiil ehliyetlerine sahip olmamaları nedeniyle hiçbir hukuki işleme taraf olamayacakları yönündedir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise tasfiye memurlarının sorumluluğu KVK kapsamında incelenmiş bulunmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle KVK'da tasfiyeye ilişkin 17'nci maddenin içerdiği temel unsurlar açıklanmış ve bu kapsamda 5422 sayılı KVK ile farklılıklar ortaya konulmuştur. 5520 sayılı Kanunla bu hususta öne çıkan değişiklikler;

- Tasfiyeye giriş ve tasfiyenin kapanışına ilişkin esas alınacak tarihin tespiti konusuna açıklık getirilerek tasfiyenin, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı ve tasfiyenin tamamlandığına ilişkin kararın tescil edildiği tarihte sona ereceği düzenlemesi getirilmiştir. Bu durum tasfiye memurlarının sorumluluklarının başlangıcı ve bitişi bakımından da önem arz etmektedir.

- Tasfiye karı hesaplanırken hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin, Kanun'un transfer

fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç konusunu düzenleyen 13'üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Tasfiyenin zararla kapanması halinde ise tasfiye sonucunun önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilerek bu dönemlerde fazla ödenen verginin iade edilmesi öngörülmüştür. Bir yıldan fazla tasfiyelerde ise ilk tasfiye döneminde ortaya çıkan dönem zararının bir sonraki dönem tasfiye sonucu ortaya çıkan tasfiye karına mahsup imkanı sağlanmıştır.

- Tasfiye memurlarının, sorumlulukları nedeniyle ödemiş oldukları vergilerin asıllarından dolayı tasfiyeden hisse alan ortaklara paylaştırma yapmış olmaları veya ortakların tasfiye paylarının vergileri karşılamaya yetmemesi halinde rücu edebilecekleri alacaklılar sınırlandırılmıştır. Tasfiye memurlarının bu kapsamda rücu edebilecekleri bu alacaklılar, 5520 sayılı Kanun kapsamında sadece imtiyazlı olamayan diğer alacaklılar olmuştur.

- Tasfiye memurlarının tasfiye işlemlerinin incelenebilmesi için ilgili vergi dairesine yapacakları dilekçe ile başvuru tarihinden itibaren vergi incelemelerine başlama süresi 5520 sayılı Kanun ile birlikte bir aydan üç aya çıkarılmıştır.

KVK kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili tespitlerimizde öne çıkan bir diğer nokta da dar mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin olarak hangi maddelerin uygulanması gerektiği yönündedir. KVK'nın 22'nci maddesinin beşinci fıkrasında, KVK'nın 17'nci maddesinde yer alan tasfiye ile ilgili hükümlerin dar mükellefler için de uygulanacağı belirtilmektedir. Bu kapsamda tasfiye beyannamesinin verilmesi söz konusudur. Diğer taraftan, KVK'nın 26'ncı maddesinin birinci fıkrasında dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK'da yazılı "diğer kazanç ve iratlar"dan ibaret olması halinde özel beyanname verecekleri düzenlenmektedir. Bu durumda dar mükellef kurumun tasfiyesi halinde verilecek beyanname ile ilgili olarak iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, dar mükellef kurumlarda tasfiye

memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak KVK'nın 22'nci madde hükmünde yapılan atıf bakımından 17'nci madde düzenlemesinin uygulanmasının daha mümkün olduğu düşünülmektedir. Bu düzenleme kapsamında yurtdışında yerleşik kurumların Türkiye'deki şubelerinin tasfiye işlemlerini yürütmek üzere atanan tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

KVK kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin en önemli noktalardan biri de 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren ve 17'nci maddede yapılan değişikliğe ilişkindir. Yapılan yeni düzenleme, tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinmiş olan bir şirket için vergilendirme işlemi yapılarak işlemlerin tasfiye memurları veya tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamı altına alınması yönündedir. Yeni düzenlemenin gerek tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilciler gerekse tasfiye dönemi için tasfiye memurları açısından sorumluluğu arttırdığı, ancak artan bu sorumluluğun gerek VUK gerekse TTK'nın ilgili hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde bir takım hukuki çelişkileri içerisinde barındırdığı ve bu değişikliğin, değişiklik yapılmadan önceki dönemlerde verilmiş olan Danıştay kararları ile de paralellik taşımadığı görülmektedir. Danıştay tarafından verilen pek çok kararda bir şirketin ticaret sicilinden silindiği tarihten itibaren, şirketin haklara sahip olmasının, borçlu kılınmasının ve temsilinin hukuken olanaklı bulunmadığı ve tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuken mevcut olmayan bir şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemeyeceği, tesis edilse dahi hukuken herhangi bir sonuç doğurmayacağı yönünde sonuca varılmış, ayrıca idari davaların açılması ile ilgili olarak taraflardan birinin ehliyetsiz olması durumunda davaların reddine karar verileceği hükme bağlanmıştır.

Bu düzenleme kapsamındaki en önemli husus şirketin ticaret sicilinden silinmiş olmasıdır. Ticaret sicilinden silinmiş olan bir şirketin hukuken mevcut olmaması, yapılan yeni düzenlemenin en zayıf noktasını oluşturmaktadır. Çünkü söz konusu düzenlemede ticaret sicilinden silinmiş bir şirket adına vergilendirme işlemi tesis edilmesi söz konusu olmaktadır. Söz konusu düzenleme özelinde bahsedilen sorunun ortadan kaldırılması mümkün görülmektedir. Bu da KVK'nın 17'nci maddesinin sekizinci fıkrasında yapılmış olan "tasfiye işlemlerinin incelenmesi" düzenlemesinden farklı olarak, şirketin ticaret sicilinden silinmesinden önceki sürede yapılacak incelemelere yönelik yeni ve belirleyici bir "inceleme süresi" konulması yoluyla olabilecektir. Böyle bir düzenlemenin yapılması halinde şirketin gerek tasfiye dönemi öncesinde gerekse tasfiye dönemine yönelik olarak ek bir vergilendirme işleminin gerekip gerekmeyeceği ortaya konulabilecektir. Ek bir vergilendirme işleminin gerektiği tespit edildiğinde de, şirketin henüz ticaret sicilinden kaydı silinmemiş olduğundan hukuki anlamda sağlıklı bir işlemin tesis edilmesi söz konusu olacaktır.

Çalışmamızın sonucunda ortaya çıkan bir diğer nokta da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak belirtmiş olduğumuz tüm düzenlemelerin hukuki yapılarının dikkate alınarak uygulanma sıralarının nasıl olacağıdır. Bu kapsamda yapılacak genel bir değerlendirme, tasfiye memurlarının sorumluluğu düzenlemesine yer verilmiş olan AATUHK ve KVK'nın, söz konusu sorumluluğun içeriğine değişik noktalardan yaklaştığını ortaya koymaktadır. Buna göre VUK ve AATUHK, tasfiye memurlarının sorumluluğunu "kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının sorumluluğu" şeklinde adlandırılabilecek bir şekilde düzenlemektedir. Diğer yandan KVK ve AATUHK'da tasfiye memurları ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır.

Bu çerçevede bir kurumun tasfiye sürecinde tasfiye memurlarının vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak ilk işletilmesi gereken kanun hükümlerinin, özel bir düzenleme olarak değerlendirilen KVK kapsamına giren sorumluluklar bakımından KVK'nın 17'nci maddesindeki düzenlemeler olacağı düşünülmektedir. Bunun yanında

diğer bir özel düzenleme olan AATUHK'nun 33'nci maddesi hükmü işlerlik kazanmaktadır. Bunun yanında AATUHK ve VUK'da tasfiye memurlarının "kanuni temsilci sıfatıyla" sorumluluklarını düzenleyen genel hükümler bulunmaktadır. Dolayısıyla buna ilişkin olarak da VUK'un 10'uncu maddesi ve AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddelerine başvurulması gerekmektedir.

Vergi hukukumuzda tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak hem özel hem de genel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda "özel düzenlemeler" KVK'nın 17'nci maddesi ile AATUHK'un 33'üncü maddesi olup özel düzenlemeler olmaları nedeniyle uygulamada öncelik kazanmaktadırlar. Diğer yandan "genel düzenlemeler" de vergi hukukumuzda kanuni temsilcilerin sorumluluğunun temelini düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi olmaktadır. Bu kapsamda genel olarak tasfiye memurlarının sorumluluklarının da, yukarıda açıklamaları yapılmış olan KVK ve AATUHK'nun ilgili maddeleri dışında *"kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurlarının sorumluluğu"*nu düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesi ve AATUHK'un 35'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi,1999.

Ansay, Tuğrul: **Anonim Şirketler Hukuku**, 6.Bası, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1982.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Doğanay, İsmail: **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, C.II, 3.Baskı, Ankara, 1990.

Edizdoğan, Nihat, Özker, Niyazi: **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003.

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.

Gözler, Kemal: **İdare Hukuku**, C:II, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003.

İmregün, Oğuz: **Anonim Ortaklıklar**, 4.Baskı, İstanbul, Yasa Yayınları, 1989.

İmregün, Oğuz: **Kara Ticareti Hukuku**, 13.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005.

İzmirli, Yadigar: **Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki ve Sorumlulukları**, 1. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001.

Kavak, Ahmet: **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005

Kızılot, Şükrü: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması,** C:2, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.

Nazalı, Ersin: **Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye,Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.

Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2008.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 14.Basım, Ankara, Turhan Yayınevi, 2006.

Örmeci, Musa: **Kurumlar Vergisi Uygulama Esasları**, İstanbul, Acar Matbaacılık, 1995.

Özbalcı, Yılmaz: **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006.

Özbalcı, Yılmaz: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999.

Paklar, Selahattin: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması**, 2. Baskı, İstanbul, 1987.

Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku**, 5.Baskı, Adana, Karahan Kitabevi, 2007.

Reisoğlu, Safa: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2005.

Tekinalp, Ünal, Poroy, Reha, Çamoğlu, Ersin: **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 9. Basıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul, Arıkan Kitabevi, 2005

Yıldırım, Ali Haydar, Kolotoğlu, Olcay: **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003

MAKALELER

Arısoy, Sedat Abdullah: *"Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:337, Eylül 2009.

Arslan, Erdoğan: *"Tarh Zamanaşımı"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 314, Ekim 2007.

Bahar, Cevdet Okan: *"Kanuni Temsilciler"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:124, Nisan 2003.

Bahar, Cevdet Okan: *"Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı - I"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 168, Aralık 2006.

Bahar, Cevdet Okan: *"Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı - II"*, **Yaklaşım Dergisi** , S: 169, Ocak 2007.

Bakmaz, Zübeyir: *"Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi"*, **E-Yaklaşım**, S:62, Eylül 2008.

Başak, Levent: *"Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar 5520 sayılı KVK'nun Tasfiye Hükümlerine Tabi Midir?"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:8, Ağustos 2006.

Bozdoğan, Mine Nur: *"Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi"*, **Vergi Dünyası Dergisi,** S: 270, Ocak 2004.

Bozgeyik, Hayri: *"Anonim Şirketlerin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu"*, **M.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C:XV, S:1, 1999.

Bulut, Mustafa, Diril, Melih: *"Tasfiye Memurlarının Sorumluluk Sınırı"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 166, Ekim 2006.

Candan, Turgut: *"Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu - II"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:40, Nisan 1996.

Candan, Turgut: *"Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu - I"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 39, Mart 1996.

Canoğlu, Mehmet Ali: *"Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Sonuçlar Dönem Karı veya Zararı Dışında Ayrı Hesaplarda İzlenmelidir"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 164, Nisan 1995.

Çavuş, Mehmet: *"Kurumların Tasfiyesi"*, **E-Yaklaşım Dergisi**, S:38, Eylül 2006.

Çavuş, Mehmet: *"Tasfiyeleri Tamamlanıp Ticaret Sicilinden Kayıtları Silinen Sermaye Şirketleri İle İlgili Yapılacak Tarhiyatlarda ve Kesilecek Cezalarda Son Durum"*, **E-Yaklaşım**, S: 79, Şubat 2010.

Çavuş, Mehmet: *"Tasfiyesi Tamamlanmış Olan Sermaye Şirketleri Adına Re'sen veya İkmalen Vergi Tarh Edilebilir Mi? Vergi Cezası Kesilebilir Mi?"* , **E-Yaklaşım**, S:41, Aralık 2006.

Çomaklı, Şafak Ertan: *"Hukuki Varlıkları Sona Eren Kurumların Vergi Cezaları Karşısındaki Durumları"*, **E-Yaklaşım**, S: 49, Ağustos 2007.

Erdim, Aydın: *"Tasfiye Memurunun Görevleri",* **Maliye Postası**, Yıl:10, S:202, 1 Şubat 1989.

Gerçek, Adnan: *"Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi"*, **AÜHF Dergisi**, C: 54, S: 3, 2005.

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

Güneş, İsmail Hakkı: *"5520 Sayılı KVK'da Tasfiye"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 12, Aralık 2007.

Gürboğa, Erkan, Akgül, Figen: *"Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu"*, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 110, Kasım 1997.

Gürgür, Şebnem Pınar, Yeşilyurt Eren: *"Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları –I"*, **Yaklaşım Dergisi**, S:130, Ekim 2003.

Maç, Mehmet: *"Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 118, Ekim 2002.

Maç, Mehmet, Yalçın, Uğur Nabi: *"Sermaye Şirketlerinde Tasfiye"*, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S: 64, Temmuz – Ağustos – Eylül 2003.

Nazalı, Ersin: *"Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 188, Ağustos 2008.

Özkaya, Niyazi: *"Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Tasfiye İşlemleri"*, **E-Yaklaşım**, S:66, Ocak 2009.

Özsüt, Tuğrul: *"3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 90, Şubat 1989.

Pehlivan, Yafes: *"Vergi Hatalarının Düzeltilmesi"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 23, Kasım 2005.

Şeker, Sakıp: *"Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk",***Vergi Sorunları Dergisi**, S:154, Temmuz 2001.

Şener, Oruç Hami: *"Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/II)"*, **DEÜHFD**, C:IV, S:2, 2002.

Tekkoyun, İsmail, Tekkoyun, Mehmet: *"Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı"*, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:267, Kasım 2003.

Tokat, Yakup: *"Şirketlerde Tasfiye Sonrasında Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi,** S:203, Kasım 2009.

Turanlı, Dursun Ali: *"5520 Sayılı KVK'ya Göre İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi"*, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:5, Mayıs 2008.

Ufuk, Mehmet Tahir: *"Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 193, Ocak 2009.

Ünver, Musa Kazım: *"Mükelleflerin Ödevleri"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 158, Şubat 2006.

Yavuz, Mustafa: *"Tasfiye Memurlarının Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sorumluluğu"*, **Yaklaşım Dergisi**, S: 190, Ekim 2008.

RAPOR VE REHBER

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

TBMM Adalet Komisyonu: **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu**, 2007

İNTERNET ORTAMINDAKİ KAYNAKLAR

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: www.ivdb.gov.tr

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi: www.lebibyalkin.com.tr/

T.C. Adalet Bakanlığı
Kanunlar Genel Müdürlüğü www.kgm.adalet.gov.tr/

T.C. Danıştay Başkanlığı: www.danistay gov.tr

T.C. Maliye Bakanlığı
Gelir İdaresi Başkanlığı: www.gib.gov.tr

Vergi Dünyası Dergisi: www.vergidunyasi.com.tr

Yaklaşım Dergisi: www.yaklasim.com