

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME, DEVİR, TASFİYE  
SÜREÇLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ**

Hüseyin ÖZCAN

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN

MANİSA 2009

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME, DEVİR, TASFİYE  
SÜREÇLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ**

Hüseyin ÖZCAN

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN

MANİSA 2009

## ÖZET

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME, DEVİR, TASFİYE SÜREÇLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Bu çalışmanın konusu; sermaye şirketlerinde tasfiye, birleşme, devir süreçleri ve vergilendirilmesidir. Bu çalışmanın amacı ise ülkemizde sermaye şirketleri açısından çizilmiş bu yasal çerçevenin vergisel anlamda derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır. Ayrıca günümüz ekonomik koşullarında milyar dolarlarla ölçülen birleşme ve devralma müesseselerinin ülkemiz mevzuatı açısından incelenmesinin de çalışmamızın önemini ortaya koyduğu kanısındayız.

Bu çalışmada tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinin süreç anlamında özel hukuk açısından yasal prosedürlerini anlatan Türk Ticaret Kanun'unda yer alan hükümler detaya inilmeksizin ana esaslar içinde, vergisel anlamdaki hukuki boyutu ise geniş, kapsamlı ve detaylı olarak yapılan literatür taramasından sonra sonuçlarıyla ortaya konmuştur.

## **SUMMARY**

### **CONJUNCTION, TURNOVER, GO PHUTTING OPERATIONS and TAXING of CAPITAL STOCK COMPANIES.**

The subject of this work is conjunction, turnover, go phutting operations and taxing of capital stock companies. The aim of this work is deep inspection of the law frame considered for capital stock companies from the view of taxing in our country and reveal problems on this subject. More over in these days of economy, analysing the conjunction and turnover companies which can be measured in billions of dollars in terms of our own legistations, can point out the importance of this work.

In this work, conjunction, turnover and go phutting operations considered in a wide frame in the name of legistations defined in Turk Ticaret Kanunu while legistations on taxing is considered widely, extensively and after a literatur searh is done.

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “SERMAYE ŐİRKETLERİNDE BİRLEŐME, DEVİR, TASFİYE SÜREÇLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ ” adlı çalıŐmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűŐecek bir yardıma baŐvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gűsterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmıŐ olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

23 / 12 / 2009

Adı Soyadı

Hűseyin ŐZCAN

### TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 25.06.2009 tarih ve 19/EK12 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hüseyin ÖZCAN'ın "Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Devir, Tasfiye Süreçleri ve Vergilendirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 19/11/2009 tarihinde saat 09:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 3.9 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Ahmet UTKUSEVEN

(Danışman)

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Yusuf KILDİŞ

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, başını gereksizdir.

## ÖNSÖZ

Günümüz ekonomilerinde var olan rekabet olgusu giderek artan ve yoğunlaşan bir hal almıştır. Ülke ekonomilerinin küreselleşme olgusuyla birlikte birbirlerini etkilemeleri işletmeleri alacakları kararlar doğrultusunda serbest hareket etmekten uzaklaştırmaktadır. Teknolojik, siyasi ve sosyal alanlarda yaşanan birçok gelişme firmaları bunlara hızlı bir şekilde adapte olmaya itmektedir. Bu noktada kimi işletmeler bu değişim ve yeniliklere hukuki statülerini değiştirerek ayak uydurmakta kimi işletmeler ise bu değişim ve yeniliklere ayak uyduramayıp ekonomik ömürlerini tamamlamaktadırlar. Tek başına gelişen ve büyüyen dünyaya ayak uyduramayan ve büyümenin maliyetini tek başına karşılayamayacak olan işletmeler, kendileri gibi büyüme çabası içinde olan işletmelerle birleşerek veya onlar tarafından devir alınarak bu koşullara uyum sağlama çabası içersine girerler. Bununla birlikte bu değişim ve uyum sağlama durumlarını tek başlarına kaldıramayan işletmeler ise ekonomik hayatlarının sonuna gelerek tasfiye sürecine girerler. Birleşme veya devir yöntemi seçen işletmeler ya da tasfiye sürecine giren firmalar diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de yasal prosedürlere uymak zorundadırlar. Bu bağlamda çalışmamızın konusunu da hukuki bütünlük içerisinde yaşanan birleşme, devir ve tasfiye süreçlerinin prosedürlerini düzenleyen Türk Ticaret Kanun’umuz ve vergilendirilmesi aşamasındaki hukuki düzenlemelerin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunlarımızın ilgili bölümleri açıklanması olarak tanımlayabiliriz. Bu çalışmayı ortaya koymamda görüş ve düşünceleriyle katkıda bulunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN’e ve bu günlere gelmemde katkıları ölçülemeyecek kadar büyük olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	x

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TİCARET HUKUKU ve VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİ

1.1. Şirket Kavramı, Tanımı, Amacı ve Unsurları.....	1
1.1.1. Şirketin Tanımı.....	1
1.1.2. Şirket Amacı .....	1
1.1.3. Şirket Unsurları.....	2
1.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri .....	2
1.2.1. Anonim Şirketler .....	3
1.2.2. Limited Şirketler .....	4
1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket.....	5
1.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Sermaye Şirketlerinin Tanımlanması.....	6
1.2.4.1. Küçük Sermaye Şirketlerinin Özellikleri .....	6
1.2.4.2. Orta Büyüklükteki Sermaye Şirketlerinin Özellikleri .....	7
1.2.4.3. Büyük Sermaye Şirketi.....	8
1.2.5. Türk Ticaret Kanunu ile Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Şirketleri Açısından Karşılaştırılması .....	9
1.2.5.1. Anonim Şirketler Açısından Karşılaştırılması .....	9
1.2.5.1.1. Anonim Şirketlerin Kuruluşu Açısından Getirilen Yenilikler .....	9
1.2.5.1.2. Tek Kişilik Anonim Şirket.....	10
1.2.5.1.3. Temel İlkeler .....	10
1.2.5.1.4. Şirketin Kendi Hisse Senetlerini İktisap Etmesi.....	11
1.2.5.1.5. Yönetim Kurulu .....	11
1.2.5.1.6. Genel Kurul.....	12
1.2.5.1.7. Denetim .....	12
1.2.5.1.8. Pay Sahipliğinin Güçlenen Konumu .....	13
1.2.5.1.9. Şarta Bağlı Sermaye Artırımı.....	14
1.2.5.2. Limited Şirketler Açısından Karşılaştırılması.....	14
1.3. Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketleri .....	16
1.3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri .....	16
1.3.1.1. Bildirimde Bulunmak .....	16
1.3.1.2. Defter Tutma .....	16
1.3.1.3. Kayıt Nizamı .....	17
1.3.1.4. Defterlerin Tasdiki .....	17
1.3.1.5. Belge Düzenleme.....	18
1.3.1.6. Belge ve Kayıtların Saklanması .....	18
1.3.2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Sermaye Şirketleri.....	18
1.3.3. Diğer Vergi Kanunları Açısından Sermaye Şirketleri .....	20
1.3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	20



1.3.3.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	21
1.3.3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri .....	21
1.3.3.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri .....	22
1.3.3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	23
1.3.3.6. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri .....	23
1.3.3.7. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	23
1.3.3.8. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	24
1.3.3.9. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanununun Açısından Sermaye Şirketleri.....	24
1.3.3.10. Gider Vergileri Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	24
1.3.3.11. Harçlar Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri .....	25
1.3.3.12. Belediye Gelirleri Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri .....	25
1.3.3.13. Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri.....	28
1.3.3.14. Gümrük Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR İŞLEMLERİNİN TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İRDELENMESİ

2.1.Sermaye Şirketlerinde Tasfiye.....	30
2.1.1. Genel Bilgi ve Tanımlar .....	30
2.1.2. İnfisah ve Fesih Kavramları .....	31
2.1.2.1. İradi Fesih Sebepleri.....	31
2.1.2.2. İradi Olmayan İnfisah Sebepleri.....	32
2.1.2.3. Mahkeme Kararıyla Fesih.....	32
2.1.3. İnfisahın Hukuki Sonuçları.....	32
2.1.3.1. Tasfiye Hali .....	32
2.1.3.2. Tasfiyesiz İnfisah Halleri.....	33
2.1.4. Anonim Şirketlerin Tasfiyesi .....	33
2.1.4.1. Tasfiye Nedenleri .....	33
2.1.4.1.1.İradi İnfisah (Fesih) Nedenleri .....	34
2.1.4.1.1.1. Genel Kurulun İnfisah Kararı Alması .....	34
2.1.4.1.1.2. Anonim Şirketin Başka Bir Şirketler Birleşmesi .....	34
2.1.4.1.2. İradi Olmayan İnfisah Nedenleri .....	34
2.1.4.1.2.1. Anonim Şirketin Esas Sözleşmesinde Yazılı Sürenin Dolması .....	34
2.1.4.1.2.2. Şirket Amacının Gerçekleşmesi veya Gerçekleşmesinin İmkânsız Hale Gelmesi.....	35
2.1.4.1.2.3. Esas Sözleşmede Bir İnfisah Sebebi Belirtilmişse Bunun Gerçekleşmesi .....	35
2.1.4.1.2.4. Şirket Sermayesinin 2/3'ünü Yitirmiş Olması .....	35
2.1.4.1.2.5. Anonim Şirketin İflasına Karar Verilmesi.....	36
2.1.4.1.2.6. Pay Sahiplerinin Beş Kişiden Aşağı Düşmesi.....	36
2.1.4.1.3. Mahkeme Kararıyla Tasfiye Nedenleri.....	36
2.1.4.1.3.1. Şirketin Tescilinden Sonra Hakiki Pay Sahiplerinin Sayısının Beşten Aşağı Düşmesi .....	36

2.1.4.1.3.2. Anonim Şirketin Gerekli Organlarından Birinin Olmaması veyahut Genel Kurulun Toplanamaması .....	36
2.1.4.1.3.3. Anonim Şirketin Kanuna, Esas Sözleşme Hükümlerine veya Kamu Düzenine Aykırı İşlem ve Faaliyetlerde Bulunması.....	37
2.1.4.1.3.4. Esas Sermayenin Üçte İkisinin Kaybedilmesi Sonucu Alacaklıların Fesih Talebinde Bulunması .....	37
2.1.4.2. Tasfiye Haline Giren Anonim Şirkette Oluşan Genel Yapı ve Amaç.....	37
2.1.4.2.1. Tasfiye Halinde Genel Kurulun Görev ve Yetkileri .....	39
2.1.4.2.2. Tasfiye Halinde Yönetim Kurulun Görev ve Yetkileri.....	39
2.1.4.2.3. Tasfiye Halinde Denetçilerin Görev ve Yetkileri.....	40
2.1.4.3. Anonim Şirketlerin Tasfiyesi Sırasında Yapılacak İşlemler .....	40
2.1.4.3.1. Genel Kurul Kararı Alınması.....	40
2.1.4.3.2. Tescil ve İlan .....	40
2.1.4.3.3. Vergi Dairesine Bildirim.....	40
2.1.4.3.4. Başlangıç Envanteri ve Bilânçonun Hazırlanması .....	41
2.1.4.3.5. Şirket Alacaklılarının Daveti.....	41
2.1.4.3.6. Şirket Aktiflerinin Satılması ve Alacakların Tahsil Edilmesi .....	41
2.1.4.3.7. Şirket Borçlarının Ödenmesi.....	42
2.1.4.3.8. Ara Bilânçonun Düzenlenmesi .....	42
2.1.4.3.9. Son Bilânçonun Düzenlenmesi .....	42
2.1.4.3.10. Tasfiye Kârının Dağıtımı .....	42
2.1.4.3.11. Şirket Unvanının Ticaret Sicilinden Silinmesi.....	43
2.1.4.3.12. Defterlerin ve Belgelerin Saklanması.....	43
2.1.5. Limited Şirketlerin Tasfiyesi.....	43
2.1.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Tasfiyesi .....	45
2.2. Sermaye Şirketlerinde Birleşme ve Devir .....	46
2.2.1. Genel Bilgi ve Tanımlar .....	46
2.2.2. TTK'ya Göre Birleşme Türleri.....	47
2.2.2.1. Tam Birleşme (Yeni Kuruluş Yoluyla Birleşme).....	47
2.2.2.2. Katılma (İltihak- Devralma) .....	48
2.2.3. TTK'ya Göre Birleşmenin Unsurları .....	48
2.2.4. TTK'ya Göre Birleşmenin Şartları.....	49
2.2.5. Anonim Şirketlerin Birleşmesi ve Devri .....	50
2.2.5.1. Devralma.....	51
2.2.5.2. Yeni Şirket Kurulması.....	54
2.2.5.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketçe Devralma .....	55
2.2.5.4. Kamu Tüzel Kişisince Devralınma .....	55
2.2.6. Limited Şirketlerin Birleşmesi ve Devri .....	56
2.2.7. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Birleşmesi ve Devri .....	56

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR İŞLEMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İRDELENMESİ

<b>3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye .....</b>	<b>57</b>
<b>3.1.1. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanmasında Mükellefiyet .....</b>	<b>58</b>
<b>3.1.1.1. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanması Açısından Tam Mükellefiyet ....</b>	<b>58</b>
<b>3.1.1.2. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanması Açısından Dar Mükellefiyet.....</b>	<b>58</b>
<b>3.1.2. Tasfiye Dönemi .....</b>	<b>59</b>
<b>3.1.2.1. Aynı Takvim Yılında Başlayan ve Biten Tasfiyede Tasfiye Dönemi ..</b>	<b>60</b>
<b>3.1.2.2. Birden Fazla Yıla Yayılan Tasfiyede Tasfiye Dönemi.....</b>	<b>60</b>
<b>3.1.2.3. Tasfiyeden Vazgeçilmesi.....</b>	<b>61</b>
<b>3.1.3. Tasfiye Kârının Hesaplanması.....</b>	<b>62</b>
<b>3.1.3.1. Tasfiye Kârı ve Tasfiye Payı.....</b>	<b>63</b>
<b>3.1.3.2. Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri.....</b>	<b>66</b>
<b>3.1.3.2.1. Vergi Kanunlarına Göre Ayrılmış Olan Her Türü Amortismanlar ve Karşılıklar ile Sigorta Şirketlerinin Teknik Karşılıkları .....</b>	<b>66</b>
<b>3.1.3.2.2. Hissedar veya Sahip Olmayan Kimselere Dağıtılacak Olan Kazanç Kısmı.....</b>	<b>68</b>
<b>3.1.3.2.3. Mevcut Sermayeye İlave Olarak Ortaklar veya Sahipleri Tarafından Yapılan Ödemeler.....</b>	<b>68</b>
<b>3.1.3.2.4. Tasfiye Esnasında Elde Edilen ve Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç ve İratlar .....</b>	<b>69</b>
<b>3.1.3.3. Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri .....</b>	<b>69</b>
<b>3.1.3.4. Tasfiye Kârının Hesaplanmasına İlişkin Diğer Konular .....</b>	<b>70</b>
<b>3.1.4. Tasfiye Beyannamesinin Verilmesi.....</b>	<b>72</b>
<b>3.1.4.1. Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi .....</b>	<b>73</b>
<b>3.1.4.2. Tasfiye Dönemine İlişkin Beyanname.....</b>	<b>74</b>
<b>3.1.4.3. Tasfiye Sonucuna Göre Önceden Verilen Beyannamelerin Düzeltilmesi .....</b>	<b>76</b>
<b>3.1.4.4. Tasfiye Beyannamesinin Verilmemesi .....</b>	<b>78</b>
<b>3.1.4.5. Tasfiye Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi.....</b>	<b>79</b>
<b>3.1.5. Tasfiye Kârı Üzerinden Tarh Olunan Vergilerin Ödenmesi ve Tasfiye Dönemi İçinde Tevkif Yolu İle Ödenen Vergilerin Mahsubu .....</b>	<b>80</b>
<b>3.1.6. Tasfiye Halinde Geçici Vergi Uygulaması .....</b>	<b>82</b>
<b>3.1.7. Tasfiye Halinde Zaman Aşımı .....</b>	<b>83</b>
<b>3.1.7.1. Tarh Zaman Aşımı .....</b>	<b>84</b>
<b>3.1.7.2. Tahsil Zamanaşımı .....</b>	<b>86</b>
<b>3.1.7.3. Düzeltme Zamanaşımı .....</b>	<b>87</b>
<b>3.1.8. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu.....</b>	<b>87</b>
<b>3.1.8.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu ....</b>	<b>89</b>
<b>3.1.8.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları.....</b>	<b>90</b>

3.1.8.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları .....	91
3.1.9. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi .....	92
3.1.10. Tasfiyenin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu .....	94
3.1.10.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Tasfiye.....	94
3.1.10.2. 6183 Sayılı Kanun Açısından Tasfiye.....	95
3.1.10.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye .....	95
3.1.10.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye .....	95
3.1.10.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye.....	96
3.1.10.6. Harçlar Kanunu Açısından Tasfiye .....	96
3.1.10.7. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye.....	96
3.1.10.8. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye .....	96
3.1.10.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye.....	97
3.1.10.10. Özel Tüketim Vergisi ve B.S.M.V. Kanunları Açısından Tasfiye... ..	97
3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme .....	97
3.2.1. Birleşme Dönemi .....	99
3.2.2. Birleşme Kârı.....	100
3.2.3. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi .....	101
3.2.3.1. Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi .....	101
3.2.3.2. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi.....	102
3.2.3.3. Birleşme Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire Tasdik Ettirilmesi.....	102
3.2.4. Birleşme Kârı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi .....	103
3.2.5. Birleşme Halinde Geçici Vergi Uygulaması .....	103
3.2.6. Birleşme Halinde Sorumluluk.....	104
3.2.7. İşletme Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular .....	105
3.2.7.1. Birleşme Giderleri .....	105
3.2.7.2. Birleşen Kurumlara İlişkin Zararlar .....	106
3.2.7.3. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Satışında KVK'nın 5/1-e Maddesinin Uygulanması .....	106
3.2.7.4. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması .....	106
3.2.7.5. Birleşme Halinde Yenileme Fonu.....	107
3.2.7.6. Birleşen Şirketin, Birleşilen Şirket Sermaye Payına Sahip Olması ..	108
3.2.7.7. Birleşilen Şirketin, Birleşen Şirkette İştirakinin Olması.....	108
3.2.8. Birleşmenin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu .....	108
3.2.8.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Birleşme .....	109
3.2.8.2. 6183 Sayılı Kanun Açısından Birleşme .....	109
3.2.8.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Birleşme .....	110
3.2.8.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Birleşme.....	110
3.2.8.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Birleşme .....	110
3.2.8.6. Harçlar Kanunu Açısından Birleşme.....	111
3.2.8.7. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Birleşme .....	111
3.2.8.8. Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Birleşme .....	111
3.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Devir.....	111
3.3.1. Devrin Şartları.....	113
3.3.1.1. Birleşen ve Birleşilen Kurumların Kanuni veya İş Merkezlerinin Türkiye'de Bulunması .....	113
3.3.1.2. Bilânço Değerlerinin Kül Halinde Devri.....	113

3.3.1.3. Tür Değiştirmenin Devir Hükümünde Olması.....	114
3.3.2. Devir Halinde Vergilendirme.....	114
3.3.2.1. Devir Tarihi İtibariyle Hazırlanan ve Müştereken İmzalanın Devrolan Kuruma Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin, Birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde İlan Edildiği Tarihinden İtibaren 30 gün İçinde, Birleşen Kurumun Bağlı Olduğu Vergi Dairesine Verilmesi .....	115
3.3.2.2. Birleşilen Şirket Birleşen Şirketin Vergi Borçları İçin Taahhütname Vermelidir .....	116
3.3.2.3. Devir Halinde Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisinin Ödenmesi.....	116
3.3.3. Birleşen Şirketin Devir Tarihine Kadar Olan (Kıst) Dönem Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire Tasdik Ettirilmesi .....	117
3.3.4. Devir Halinde Özellik Arz Eden Durumlar.....	117
3.3.4.1. Devir Giderleri.....	118
3.3.4.2. Devralınan Kuruma Ait Zararların Mahsup İmkânı .....	118
3.3.4.3. Geçici Vergi.....	119
3.3.4.4. Devir İşleminin İştirak İlişkisi Bulunan Kurumlar Arasında Gerçekleşmesi.....	120
3.3.4.5. Devrolan Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Kazancı İstisnasının Akıbeti .....	121
3.3.4.5.1. Birleşen Şirketin Gayrimenkullerinin Devir Tarihinden Önce Satmış Olması.....	121
3.3.4.5.2. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerinin Devir Tarihinden Sonra Birleşilen Şirket Tarafından Satılması .....	121
3.3.5. Vergisiz Birleşmenin (Devrin) Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu .....	122
3.3.5.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Devir .....	122
3.3.5.1.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri .....	122
3.3.5.1.2. Devralınan İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayırma Uygulaması .....	122
3.3.5.1.3. Devir Halinde Yenileme Fonu .....	123
3.3.5.2. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Birleşme.....	123
3.3.5.3. Devir Halinde Gelir Vergisi.....	124
3.3.5.4. Devir Halinde Katma Değer Vergisi .....	124
3.3.5.4.1. Birleşen Şirketin Sonraki Dönemlere Devreden Katma Değer Vergisi Birleşilen Şirket Tarafından İndirim Konusu Yapılabilir mi? .....	125
3.3.5.4.2. Birleşen Şirketin İade Hakkı Doğuran İşlemleri Nedeniyle Oluşan KDV Alacağıının Birleşilen Şirkete İade Edilip Edilmeyeceği .....	125
3.3.5.5. Devir Halinde Harç ve Damga Vergisi .....	125
3.3.5.6. Devir Halinde Özel Tüketim Vergisi.....	126
3.3.5.7. Devir Halinde Gider Vergisi.....	126
3.4. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin; Borsaları, İmalat ve Hizmet Sektörleri Açısından Sınır Dışı Birleşme ve Devralmalarının Şekillerle Ortaya Konması.....	127
Şekil 1 .....	127
Şekil 2 .....	128
Şekil 3 .....	129

SONUÇ.....	132
KAYNAKÇA.....	137

### KISALTMALAR

<i>AATUHK.</i>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<i>a.g.e.</i>	Adı Geçen Eser
<i>a.g.m.</i>	Adı Geçen Makale
<i>A.S.</i>	Anonim Şirket
<i>BGK.</i>	Belediye Gelirleri Kanunu
<i>BK.</i>	Borçlar Kanunu
<i>bkz.</i>	Bakınız
<i>BKK.</i>	Bakanlar Kurulu Kararı
<i>C.</i>	Cilt
<i>D.</i>	Daire
<i>DS.</i>	Danıştay
<i>E.</i>	Esas
<i>GVK.</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>İİK.</i>	İcra ve İflas Kanunu
<i>İSMMMO</i>	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<i>K.</i>	Karar
<i>KDV.</i>	Katma Değer Vergisi
<i>KDVK.</i>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<i>KK.</i>	Kooperatifler Kanunu
<i>KMK.</i>	Kat Mülkiyeti Kanunu
<i>KVK.</i>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<i>Md.</i>	Madde
<i>mük.</i>	Mükerrer
<i>R.G.</i>	Resmi Gazete
<i>s.</i>	Sayfa
<i>s.s.</i>	Sayfa Sayısı
<i>Sy.</i>	Sayılı
<i>T.</i>	Tarih
<i>TCK.</i>	Türk Ceza Kanunu
<i>TTK.</i>	Türk Ticaret Kanunu
<i>TBMM</i>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<i>TÜRMOB</i>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<i>VBK.</i>	Vergi Barısı Kanunu
<i>vd.</i>	Ve devamı
<i>VUK.</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>TL.</i>	Türk Lirası

## GİRİŞ

Günümüz dünya ekonomisinin yarattığı etkiler çeşitli şekillerde vuku bulmaktadır. Uluslar arası ilişkilerin gelişmesi beraberinde sınır kavramını ortadan kaldırırken, bilgi paylaşımının artışı ve nihai tüketicilerin zevk ve tercihlerindeki değişimler de firmaları faaliyet alanlarını yeniden tanımlamaya itmiştir. Bu yenilik, rekabet kavramının artışına yol açmış, ulusal ve uluslar arası pazardan pay elde etme kaygısı ise firmalar için giderek büyümüştür. Global anlamda ortaya çıkan bu değişim ve yeniliklerin meydana getirdiği önemli etkilerden biri de işletme yapılarının etkilenmesidir. Bu etkileşim ve artan rekabet koşulları firmalar için kimi zaman aleyhte kimi zamanda lehte sonuçlar doğurmaktadır.

İşletmeler kâr elde etme, faaliyetlerini sürdürme ve topluma hizmet etme gibi temel amaçlarla kurulurlar. Ancak ekonomide değişen ve gelişen teknolojiyle üretilen ürünler nihai tüketicilerin zevk ve tercihlerinde değişime yol açmış, küreselleşme olgusuyla beraber ülke ekonomilerinin birbirlerini etkilemesi, siyasi dalgalanmalar gibi önemli faktörler firmaları her an yeni pozisyonlar almaya itmiştir. Bu önemli faktörler işletmelerin temel amaçlarını; riskin ve rekabet ortamının az olduğu ortamlarda bulunma, büyüme ve süreklilik sağlamak, finansal anlamda güçlü hale gelme, vergisel avantajlardan yararlanma ve buldukları durumu kendi istekleri doğrultusunda yönlendirme şeklinde değiştirmiştir. İşletmelerin bu amaçlarını gerçekleştirebilmesi için temel unsuru ise tartışmasız ki güçlü bir finansal yapıdan ve kalifiye iş gücünden geçmektedir.

Temel amacı kazanç sağlamak ve kâr elde etmek olan firmalar, kimi zaman yasal zorunluluklardan ötürü kimi zamansa artan rekabet koşullarındaki durumlarını kendi istekleri doğrultusunda yönlendirememelerinden dolayı ekonomik anlamda ömürlerini tamamlarlar. Bu duruma sermaye yetersizliği eklendiğinde ekonomik yaşamda sürekliliğin sona ermesi işletmeleri tasfiye süreciyle karşı karşıya bırakmaktadır.

Diğer yandan firmalar ticari ömürlerinin sona ermemesi, hukuki anlamda sorumluluklarını asgariye indirme, ekonomik açıdan rekabetle başa çıkabilme, güçlü bir finansal yapıya sahip olma ve vergisel avantajlardan yararlanma gibi nedenlerden dolayı hukuki yapılarını değiştirme yoluna gitmektedir. Bu durumda da firmalar birleşme ve devir sürecine girerler.

Bu durumda tasfiye; firma sahip ya da sahiplerinin kendi istekleriyle veya iradeleri dışındaki sebeplerle faaliyetlerini ve ticari ömürlerini sona erdirmeleridir. Birleşme ise; iki veya daha fazla işletmenin tüm aktif ve pasiflerini birleştirerek kendi tüzel kişiliklerini sona erdirmesi ve yeni bir tüzel kişilik oluşturmasıdır. Devir süreciyse; en az bir şirketin, bütün aktif ve pasifini bir bütün olarak başka bir şirkete devrederek, tasfiyesiz dağılması ve devralan ortaklığın pay senetlerinden devredilen şirkete verilmesi, devralan şirketin de tüzel kişiliğini devam ettirmesi durumudur.

Tasfiye, birleşme ve devir işlemleri yasal olarak uyulması gereken, dolayısıyla kamu kudretinin gerekliliğini ortaya koyan bir dizi işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuki olarak yapılan bu bir dizi işlemin nedeni ise tasfiye, birleşme ve devir işlemi sonucunda işletme sahip ve sahiplerinin işletme üzerindeki hak ve çıkarlarının kayba uğramadan korunmak istenmesidir.

Bununla birlikte günümüz ekonomik şartları incelendiğinde; ekonomik anlamda sınırların ortadan kalkması, nihai tüketicilerin zevk ve tercihlerindeki değişimler, her anlamda yaşanan siyasi etkileşimlerin yoğun bir şekilde ortaya çıkması firmaları hızlı hareket etme sürecine itmiştir. Aynı zamanda firmaların ülke ekonomilerine etki edebilmeleri de şirket birleşmeleri veya devri aynı zamanda tasfiyesi gibi kavramları ülkeler açısından önemli hale getirmiştir. Ayrıca OECD'nin ortaya koyduğu resmi veriler incelendiğinde uluslar arası arenada 2008 yılı itibariyle yaklaşık olarak 500 milyar dolarlık birleşme ve devir işleminin meydana gelmesi ülkemiz açısından bu konudaki mevzuatın incelenmesini ve ele aldığımız çalışma konumuzun önemini ortaya koyduğu düşünmekteyiz.



Bu açıklamalar ışığında ülkemiz mevzuatı gereği tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinde yasal işlemlere başvurulması bir zorunluluktur. Ülkemizde işletmelerin tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinin süreç anlamında işleyişinin genel esasları ve hukuki prosedürleri özel hukuk dalı olarak Türk Ticaret Kanunu tarafından belirlenmiştir. Bu işlemlerin kamu hukuku açısından vergisel anlamdaki hukuki boyutu ise Kurumlar Vergisi Kanun’umuzda yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’na tabi sermaye şirketlerinin tasfiye prosedürü ile ilgili olarak bir ayırma gidilmemiş, tüm şirket türleri için aynı hukuki süreçler öngörülmüştür.

Bu çalışmanın konusu; sermaye şirketlerinde tasfiye, birleşme, devir süreçleri ve vergilendirilmesidir. Bu çalışmanın amacı ise ülkemizde sermaye şirketleri açısından çizilmiş bu yasal çerçevenin vergisel anlamda derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır.

Bu çalışmada tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinin süreç anlamında özel hukuk açısından yasal prosedürlerini anlatan Türk Ticaret Kanun’unda yer alan hükümler detaya inilmeksizin ana esaslar içinde, vergisel anlamdaki hukuki boyutu ise geniş, kapsamlı ve detaylı olarak yapılan literatür taramasından sonra sonuçlarıyla ortaya konmuştur.

Çalışmamamızın birinci bölümünde; şirket kavramının tanımı, genel olarak şirketlerin amaç ve unsurlarının neler oluşu, Ticaret Hukuku ve Vergi Kanunlarımız açısından sermaye şirketlerinin tanımlanması ve tasarı halinde olan Ticaret Kanunumuzun sermaye şirketleri hakkında getirdiği yeniliklere yer verilmiştir.

İkinci bölümde; tasfiye, birleşme ve devir kavramlarının Ticaret Hukukumuz açısından ne anlama geldiği ve tasfiye, birleşme ve devir halinde yapılacak işlemlerin neler olduğuna genel hatlarıyla değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise; Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinin başlangıcından sonuna kadar uyulması gereken vergileme esaslarına yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TİCARET HUKUKU ve VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİ

#### 1.1. Şirket Kavramı, Tanımı, Amacı ve Unsurları

Çalışmamızın bu bölümde şirketin tanımı, amacı ve unsurları açıklanmaya çalışılmıştır.

##### 1.1.1. Şirketin Tanımı

Şirket, insanların ortak ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek üzere, emek ve sermayelerini bu ortak amaca ulaşmak için bir sözleşme ile birleştirmeleridir. İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ekonomik birimler her zaman aynı büyüklükte olmazlar. Şirketler büyüdükçe sermaye ve iş bölümüne olan ihtiyaçları da buna paralel olarak artış gösterir. Tam tersi düşünüldüğün de ise ufak çaplı işletmelerde sermaye ve iş bölümüne olan ihtiyaç daha azdır.

##### 1.1.2. Şirket Amacı

Şirketler, insan istek ve ihtiyaçlarını sürekli olarak karşılamak için, piyasası olan ve fiyatı mevcut piyasa koşullarında oluşan iktisadi mal ve hizmetleri üreterek veya satarak bundan kâr sağlamayı kendine amaç edinmiş kuruluşlardır.

Şirketlerin temel amacı, ekonomiktir. Ekonomik amaç ise, kâr elde etme ve işletmenin piyasa değerini artırarak sürekliliğini sağlamaktır. Hemen her şirket türünde ortak olan bir başka nokta da, işletme riskinin ortaklara dağıtılması ve ekonomik güçlerin birleştirilmesidir.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Gümüş, Erhan. **Türkiye’de Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Vergisel Açıdan Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi**. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bursa 2006, s. 4.

### 1.1.3. Şirket Unsurları

Bir şirketin varlığının söz konusu olabilmesi için gerekli unsurlar şunlardır:<sup>2</sup>

— Şirketi meydana getiren kişiler birden fazla olmalı ve bu miktar şirketin devamı süresinde azalmamalıdır. Bu kişiler, gerçek veya tüzel kişi olabilirler.

—Ortak bir amaç bulunmalıdır.

—Ortak amaca ulaşmak için kişilerin bir sözleşme ile birleşmeleri gerekmektedir.

—Şirketin amacının elde edilmesini sağlamak için emek, mal veya parasal değerler sermaye olarak konulmalıdır.

### 1.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri

Türk Ticaret Kanunu'nda<sup>3</sup> şirket türleri tanımlanırken şahıs ve sermaye şirketleri şeklinde herhangi bir ayrıma gidilmeden bir bütün halinde açıklanmıştır. Bu tanıma göre “ Ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir ”.<sup>4</sup>

Sermaye şirketlerinin tanımı açıkça Türk Ticaret Kanunu'nda yer almamakla beraber, bu tanımın ilk defa kullanıldığı yer Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>5</sup> olmuş ve adı geçen kanunun 2'nci maddesinde TTK'ya atıfta bulunarak sermaye şirketlerini “ 29.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. “ şeklinde tanımlanmıştır.

---

<sup>2</sup> Gümüş, Erhan, a.g.t. , s. 4.

<sup>3</sup> 6762 sayılı TTK 29.06.1956 tarihinde kabul edilerek, 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmiştir.

<sup>4</sup> TTK Md. 136

<sup>5</sup> 5520 sayılı KVK 13.06.2006 tarihinde kabul edilerek, 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu tanımlamanın yapılmasıyla anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketi unvanını kazanarak diğer ticaret şirketlerinden ayrılmıştır. Kolektif ve adi komandit şirketlerde ise; kolektif şirket ortağı ve adi komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı ticari kazanç esaslarına göre; komanditer ortağın kar payı ise menkul sermaye iradı esaslarına göre Gelir Vergisi'ne tabi tutulur.

### 1.2.1. Anonim Şirketler

Anonim şirketlerin tanımı, Türk Ticaret Kanunu'nun 269'uncu maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

“ Anonim şirket, bir unvana sahip esas sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnızca malvarlığıyla sorumlu olan şirkettir. Ortakların sorumluluğu ise taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile sınırlıdır.”

Bu tanımdan hareketle Anonim Şirketlerin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>6</sup>

- a) Ortaklık bir ticaret unvanına sahip olacaktır.
- b) Ortaklığın esas sermayesi belirli olacaktır.<sup>7</sup>
- c) Ortaklığın esas sermayesi paylara bölünmüş olacaktır.<sup>8</sup>
- d) Şirketin borçlarından dolayı yalnızca şirket sorumlu olacaktır.
- e) Bu sorumluluk ortaklığın malvarlığı ile sınırlı kalacaktır.
- f) Ortakların sorumlulukları ortaklığa koymayı yükledikleri sermaye ile sınırlı bulunacaktır.
- g) Ortaklıktan alacaklı olanların, ortakların kişisel malvarlıklarından alacaklarını istemeye hakları olmayacaktır.

---

<sup>6</sup> Kavak, Ahmet. **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 11.

<sup>7</sup> TTK Md. 272: “ Özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça esas sermaye miktarı Elli bin Türk lirasından aşağı olamaz. ”

<sup>8</sup> TTK Md. 399: “ Hisse senetlerinin itibarı kıymeti en az bir Yeni Kuruştur. ”

Anonim şirketlerin faaliyet konusu hakkında TTK'da herhangi bir sınırlamaya gidilmeden, ancak faaliyet konusunun esas sözleşmelerinde yer alması şartıyla, kanunlara aykırı olmamak koşuluyla her türlü ekonomik amaç ve faaliyet için kurulabilecekleri tanımlanmıştır. Ayrıca Anonim Şirketlerin kuruluşunda beş ortağa sahip olması gerektiği de vurgulanmıştır.<sup>9</sup>

### **1.2.2. Limited Şirketler**

Limited şirketlerin tanımı, Türk Ticaret Kanunu'nun 503'üncü maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

“ İki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkete limited şirket denir. ”

Bu tanımdan hareketle Limited Şirketlerin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>10</sup>

- a) Ortaklık iki veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulacaktır.
- b) Ortaklığın bir ticaret unvanı olacaktır.
- c) Ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı kalacaktır.
- d) Ortaklığın esas sermayesi belirli olacaktır.<sup>11</sup>
- e) Ortaklıktan alacaklı olanların ortakların kişisel malvarlıklarından alacaklarını istemeye hakları olmayacaktır.

---

<sup>9</sup> TTK Md. 271, 277.

<sup>10</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 12.

<sup>11</sup> TTK Md. 507: “ Limited şirketin esas sermayesinin en az beş bin Türk lirası olması şarttır. Ortakların koyacakları sermaye birbirinden farklı olabilir. Ancak, ortakların koyacakları sermayenin en az yirmibeşmilyon Türk lirası veya bunun katları olması lazımdır. ”

Anonim Şirketlerden farklı olarak Limited Şirketlerin faaliyet konuları hakkında sınırlama gidilmiş ve tanım olarak sigortacılık faaliyeti dışında kanuna aykırı olmayan her türlü ekonomik amaç ve faaliyet için kurulabilecekleri açıklanmıştır. Ayrıca TTK'da ortak sayısında üst sınır olarak da sınırlamaya gidilen tek ortaklık olan Limited Şirketlerin ortak sayısının ikiden az ve elliden çok olamayacağı belirtilmiştir.<sup>12</sup>

### **1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket**

Sermayesi Paylara Bölünmüş ( eshamlı ) Komandit şirketin tanımı, Türk Ticaret Kanunu'nun 475'inci maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

“ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya bir kaç şirket alacaklarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir. ”

Bu tanımdan hareketle Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>13</sup>

- a) Ortaklık bir ticaret unvanına sahip olacaktır.
- b) Ortaklığın esas sermayesi belli olacaktır.
- c) Ortaklığın esas sermayesi paylara bölünmüş olacaktır.
- d) Ortaklar alacaklılara karşı sorumlulukları yönünden iki çeşit olacaktır.<sup>14</sup>
- e) Ortaklığın borçlarından dolayı yalnızca şirket tüzel kişiliği sorumlu değildir. Ortaklıktan alacaklı olanların komandite ortakların kişisel malvarlıklarına da müracaat hakları vardır.

---

<sup>12</sup> TTK Md. 271, 503, 504.

<sup>13</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s.13.

<sup>14</sup> Bir kısım ortakların sorumlulukları sınırsızdır ve sadece gerçek kişilerden meydana gelir. (Komandite Ortak) Bir kısım ortakların sorumlulukları ise ortaklığa koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır ve bunlar gerçek veya tüzel kişi olabilir. (Komanditer Ortak)

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin faaliyet konusu hakkında anonim şirketlerde olduğu gibi herhangi bir sınırlamaya gidilmemiş, kanunlara aykırı olmamak koşuluyla her türlü ekonomik amaç ve faaliyet için kurulabilecekleri tanımlanmıştır. Ayrıca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir ticaret unvanı altında ve en az bir komandit (sınırsız sorumlu) ve bir de komanditer (sınırlı sorumlu) ortak olmak üzere en az iki ortaklı olarak kurulabileceği açıklanmıştır.<sup>15</sup>

#### **1.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Sermaye Şirketlerinin Tanımlanması**

TTK Tasarısı'nın, getirmekte olduğu yeni düzenlemelerin önemli bir kısmı şirketler hukuku alanında özellikle sermaye şirketlerine ilişkindir. Tasarı, öğretilerde yerleşmiş olan klasik şahıs şirketi-sermaye şirketi ayırımını 124. maddesinde düzenlemekte ve şahıs şirketi olarak kolektif ve adi komandit şirketlere, sermaye şirketi olarak da anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere yer vermektedir.<sup>16</sup> Bununla birlikte tasarı sermaye şirketlerini, **“küçük”**, **“orta”** ve **“büyük”** ölçekli olmak üzere üç gruba ayırmıştır.

##### **1.2.4.1. Küçük Sermaye Şirketlerinin Özellikleri**

Tasarı'nın 1523. maddesinin birinci fıkrasına göre; bir anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin **“küçük sermaye şirketi”** olarak kabul edilebilmesi için, aşağıda belirtilen **üç ölçütten en az ikisini karşılması** gerekmektedir.<sup>17</sup>

—Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamının 6.000.000 TL'yi aşmaması,

---

<sup>15</sup> TTK Md. 271,476.

<sup>16</sup> Özkorkut Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – I”, **Yaklaşım**. Sayı: 194, Şubat 2009, s.239.

<sup>17</sup> Atlas, Soner. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Yönünden Sermaye Şirketlerinin Ölçeklerine Göre Ayırımı”, **Yaklaşım**. Sayı: 194, Şubat 2009, s.226.



—Hesap döneminin bilânço gününden önceki oniki ay içindeki satışlar toplamının 12.000.000 TL’yi **aşmaması**,

—Yıllık ortalama çalışan sayısının 50 kişiyi aşmaması.

#### **1.2.4.2. Orta Büyüklükteki Sermaye Şirketlerinin Özellikleri**

Tasarı, sermaye şirketlerinin orta ölçekli olarak kabul edilebilmesi için iki aşamalı bir yöntem getirmiştir. Buna göre; bir anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin “**orta büyüklükte sermaye şirketi**” olarak kabul edilebilmesi için;

—Öncelikle, “**küçük sermaye şirketleri**” için öngörülen üç ölçütten en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşamayan işletmeler “**orta büyüklükteki sermaye şirketi**” olarak kabul edilir:<sup>18</sup>

—Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı 20.000.000 TL’yi aşmaması.

—Hesap döneminin bilânço gününden önceki on iki ay içindeki satışlar tutarı 50.000.000 TL’yi aşmaması,

—Yıllık ortalama çalışan sayısı 250 kişiyi aşmaması, gerekir.

Bununla birlikte tasarı, orta büyüklükteki sermaye şirketlerinin tespiti için her iki aşamanın da gerçekleşmiş olması koşulunu getirmekte, ancak her aşamanın kendi ölçütleri içerisinde değerlendirilmesini öngörmektedir.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> TTK Tasarı, Md. 1523/f.2, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), (Erişim Tarihi: 18.01.2009).

<sup>19</sup> Atlas, Soner, a.g.m., s. 227.

### 1.2.4.3. Büyük Sermaye Şirketi

Bir anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin TTK Tasarısı'na göre "**büyük sermaye şirketi**" olarak kabul edilebilmesi için, aşağıda belirtilen **üç ölçütten en az ikisini karşılması** gerekmektedir:<sup>20</sup>

—Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamının 20.000.000 TL'den fazla olması,

—Hesap döneminin bilânço gününden önceki oniki ay içindeki satışlar tutarının 50.000.000 TL'den fazla olması,

—Yıllık ortalama çalışan sayısı 250 kişiden fazla olması.

Tasarı, bu ölçütlerin aşılmış olmasını "**genel kural**" olarak kabul etmektedir. Bununla birlikte, Tasarı, yukarıdaki ölçütleri karşılama dahi, istisnai olarak bazı şirketlerin de büyük sermaye şirketi olarak kabul edilmesini öngörmektedir. Buna göre;<sup>21</sup>

— Menkul kıymetleri Türkiye'de menkul kıymetler borsalarında (İMKB) işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotasyon için başvurusu yapılmış olan şirketler,

---

<sup>20</sup> TTK Tasarı, Md. 1523/f.4, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), (Erişim Tarihi: 18.01.2009).

<sup>21</sup> Atlas, Soner, a.g.m., s. 228.

— Sermaye Piyasası Kurulu tarafından her yıl ilân edilecek listede yer alan ülkelerin menkul kıymetler borsalarında işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotasyon için başvurusu yapılmış bulunan şirketler yukarıda belirtilen ölçütleri karşılamamış olsalar dahi, büyük sermaye şirketi olarak kabul edileceklerdir.<sup>22</sup>

### **1.2.5. Türk Ticaret Kanunu ile Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Şirketleri Açısından Karşılaştırılması**

Çalışmamızın bu bölümünde sermaye şirketleri açısından yürürlükteki Ticaret Kanunumuz ile tasarı halinde olan Ticaret Kanunumuzun sermaye şirketleri açısından karşılaştırılmasına yer verilecektir.

#### **1.2.5.1. Anonim Şirketler Açısından Karşılaştırılması**

Çalışmamızın bu bölümünde tasarı halinde olan Ticaret Kanunumuzun anonim şirketler açısından getirdiği yenilikler açıklanmaya çalışılmıştır.

##### **1.2.5.1.1. Anonim Şirketlerin Kuruluşu Açısından Getirilen Yenilikler**

Bilindiği üzere Ticaret Kanunumuz, anonim ortaklıkların kuruluşunu, ani ve tedrici olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Ani kuruluş, ortaklık sermayesinin tamamının kurucular tarafından üstlenilmesi ile gerçekleşir. Tedrici kuruluş ise, ortaklık sermayesinin bir kısmının kurucular tarafından üstlenilmesi, geri kalan kısım için halka başvurulması ile gerçekleşir.<sup>23</sup> Tasarı ile birlikte anonim şirketlerin kuruluş şekli yeniden düzenlenmiş, hemen hemen hiç uygulaması bulunmayan tedrici kuruluş kaldırılmıştır.

---

<sup>22</sup> Tasarı, Md. 1523/f.4, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), (Erişim Tarihi: 18.01.2009)

<sup>23</sup> TTK Md. 276.

### 1.2.5.1.2. Tek Kişilik Anonim Şirket

Tasarı ile birlikte getirilen yeniliklerden biride anonim şirket ortak sayısı hakkındadır. Yürürlükteki Ticaret Kanunumuz uyarınca anonim şirketler beş kurucu ortak ile kurulur. Ancak tasarı ile bu sayı bire çekilmiştir, tek pay sahibi ile anonim şirketin kurulmasına ve çalışmasına imkân tanınmıştır. Bir anonim şirket tek kişilik olarak kurulabileceği gibi sonradan da bu durumun ticaret siciline tescili kaydıyla tek kişilik hale gelebilecektir.<sup>24</sup> Bununla birlikte tasarı tek kişilik limited şirket kurulmasına da imkân vermektedir.

### 1.2.5.1.3. Temel İlkeler

Tasarı anonim şirketler için iki temel ilkeyi net bir şekilde hükme bağlamıştır. Bunlardan ilki, pay sahiplerinin eşit işleme tutulması ilkesi<sup>25</sup>; diğeri ise pay sahiplerinin şirkete borçlanmalarının yasaklanmış olmasıdır.<sup>26</sup> Bu düzenleme ile özellikle şirket yönetiminde yer alan şahısların şirkete karşı kuralsız borçlanmalarının önüne geçilmektedir.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> Özkorkut, Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – II”, **Yaklaşım**. Sayı: 195, Mart 2009, s.246.

<sup>25</sup> TTK Tasarısı, Md. 357, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm) : Bu kavram esas sözleşmelerdeki hükümlerin adil ve menfaatler dengesine uygun bir şekilde yorumlanmasını sağlamaya yöneliktir. (Erişim Tarihi: 18.01.2009).

<sup>26</sup> TTK Tasarısı, Md. 358, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm)

<sup>27</sup> Zengin, Ali Bayram. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Pay Sahiplerine Sağlanan Haklar” <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?yno=1050&ano=74>, (Erişim tarihi: 01.01.2009).

#### 1.2.5.1.4. Şirketin Kendi Hisse Senetlerini İktisap Etmesi

Tasarı, bir Anonim Şirketin kendi hisse senetlerini iktisap veya rehin olarak almayı kabul etmesi yasağını, Avrupa Birliği'nin "sermaye yönergesi" diye adlandırılan, şirketler hukukuna ait İkinci Yönergesine uygun olarak, bir hayli gevşetmiştir.<sup>28</sup> Yürürlükteki TTK'nın 329. Md.'si gereğince bir şirket kendi hisse senetlerinin satın alamaz ve rehin olarak kabul edemez. Ticaret Kanunumuz da katı bir şekilde yer alan bu yasağın aksine tasarının getirdiği sistem ile bu durum yumuşatılarak şirketin kendi hisse senetlerini genel kurulun yönetim kuruluna vereceği yetkiyle, esas veya çıkarılmış sermayesinin %10'unu aşmamak kaydıyla ve tasarının 382. Md.'inde yer alan istisnalara bağlı olarak iktisap edebileceğine yer verilmiştir.

#### 1.2.5.1.5. Yönetim Kurulu

Ticaret Kanunu Tasarısı'nın şirket yönetim kurulu açısından getirdiği yenilikleri şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>29</sup>

—Tek üyeli yönetim kurulu olanağı Türk hukukuna getirilmiştir.

—Yönetim kurulu üyesinin görevine başlayabilmesi için pay sahibi olma şartı kaldırılmıştır.

—Tüzel kişilerde yönetim kurulu üyesi olabilir.

—Profesyonel yönetim kurulu açılımı gerçekleştirilmiştir.

—Pay sahibi gruplarının yönetim kurulunda temsil edilebilmesinin kanuni alt yapısı oluşturulmuştur.

—Yönetim kurulu ile yönetim kavramları arasındaki farkı ortaya koyan sistem hükme bağlanmıştır.

---

<sup>28</sup> "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme", [http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi\\_tr.pdf](http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf), (Erişim tarihi: 12.12.2008), s.27.

<sup>29</sup> "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme", [http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi\\_tr.pdf](http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf), (Erişim tarihi: 12.12.2008), s.29.

#### 1.2.5.1.6. Genel Kurul

Tasarı'nın genel kurula ilişkin hükümlerinde TTK'da yer alan hükümlere paralellik göstermiş; bu organ, pay sahipliği haklarının kullanıldığı, yılsonu finansal tablolarının ve yıllık raporun incelenip hakkında karar verildiği, yönetim kurulunun seçildiği, kârın kullanılış şeklinin belirlendiği ve esas sözleşme üzerinde değişikliklerin yapıldığı organ niteliklerini korumuştur. Tasarı'nın 1527. maddesi ile genel kurulda da on-line katılım ve oy kullanma esaslarını belirleyecek bir tüzük çıkarılması hükme bağlanmaktadır.

#### 1.2.5.1.7. Denetim

Tasarı'nın getirdiği önemli değişikliklerden biri de meslekten denetçi olanlar tarafından artık anonim şirket denetiminin yapılacak olmasıdır. Büyük ölçekteki anonim şirketlerin denetimi, bağımsız denetleme kuruluşları tarafından yapılacak; küçük ve orta ölçekli anonim şirketleri bağımsız denetleme kuruluşu yerine en az bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşaviri de denetçi olarak seçebileceklerdir.<sup>30</sup> Yapılacak denetim, finansal tabloları ve/veya konsolide finansal tabloları ve yıllık raporları da içerecek şekilde düzenlenmiştir. Denetimin Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılması öngörülmüştür. Taslak ile denetim sistemine ilişkin getirilen bir diğer yenilik, işlem denetçilerine yer verilmesidir. Söz konusu işlem denetçileri, şirketin kuruluş, sermaye artırımı ve azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul değer ihracı gibi işlemlerini denetleyen denetçilerdir.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Özkorkut, Korkut, a.g.m., s. 247.

<sup>31</sup> “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı – 10 Soru 10 Cevap”, <http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf>, (Erişim tarihi: 13.12.2008), s. 3.

### 1.2.5.1.8. Pay Sahipliğinin Güçlenen Konumu

Anonim şirketler hukukunda uzun süredir kullanılan, pay sahibinin oyunun genel kurulda etkili olmasını sağlayan, genel kurullara ilgiyi artırıp, katılma isteksizliğinden doğan “güç boşluğu”nu ortadan kaldırmayı hedefleyen “pay sahipleri demokrasisi”<sup>32</sup> öğretisinin Tasarı’da etkili olduğu gözlenmektedir. Tasarı’da on-line oy kullanma, şirketlerin zorunlu internet sayfaları olması zorunluluğu ile bu sayfalarda yayınlanacak “yönlendirilmiş mesaj” ve eşit işlem ilkesi bu öğretiye yardımcı olacak düzenlemeler arasında değerlendirilmektedir.<sup>33</sup>

Bununla birlikte tasarıda azınlık hakları ile ilgili üç önemli değişiklik yapılmıştır. Bunlar:<sup>34</sup>

—Gündeme Bağlılık ilkesine "Haklılık" temelli güçlü istisnalar getirilmiştir. Gündemde olmasa dahi yolsuzluk, yetersizlik vb sebeplerle yönetim kurulu üyesinin görevden alınması, istenebilecektir.

—“Özel Denetçi" talebine işlerlik kazandırılmak suretiyle özel denetçinin mahkeme tarafından atanması sağlanmıştır. Genel kurulun toplantıya çağırılması hususunda yönetim kurulunu bağlayıcı süreler konulmuştur.

—Azınlığa Yeni Haklar Tanınmıştır. Bunlar;

1.Şirketin Feshini İsteme Hakkı

2.Finansal Tabloları inceleyen Denetçinin, Haklı sebeplerle görevden alınması veya yerine yenisinin atanması davası açabilme hakkı.

3.Kapalı anonim şirketlerde pay senetlerinin basılmasını talep hakkı azlığa verilmiştir.

---

<sup>32</sup> Pay sahipleri demokrasisi: Pay sahiplerinin sahip oldukları ve şeffaflığı sağlayan araçlar arasında sayabileceğimiz oyda imtiyaz sınırlamaları, bildirim yükümlülükleri, azınlık hakları ve oy hakkında temsil gibi kavramlardır.

<sup>33</sup> Özkorkut, Korkut, a.g.m., s.248.

<sup>34</sup> Zengin, Ali Bayram. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Pay Sahiplerine Sağlanan Haklar” <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?yno=1050&ano=74>, (Erişim Tarihi: 01.01.2009).

### 1.2.5.1.9. Şarta Bağlı Sermaye Artırımı

Tasarı ile halka açık olmayan anonim şirketler için de kayıtlı sermaye sistemine geçme imkânı sağlanması<sup>35</sup> yanında getirilen bir diğer yenilik, şarta bağlı sermaye artırımındır.<sup>36</sup> Bu şekilde, değiştirme ve alım haklarına dayalı, artırımın gerçekleşme düzeyinin ve zamanının üçüncü kişinin davranışına bağlı olduğu, şarta bağlı sermaye artırımını mümkün kılınmaktadır. Bu yöntem ile şirketin finansmanında etkili yeni bir araca yer verilmiş olmasının yanı sıra tahvil sahipleri ile işçilerin de şirkete ortak olmaları için bir imkân yaratılması amaçlanmaktadır.<sup>37</sup>

### 1.2.5.2. Limited Şirketler Açısından Karşılaştırılması

TTK tasarısında limited şirketlere ilişkin yeni hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan ilk başta göze çarpan özellikleri limited şirketlerin neredeyse küçük ölçekli bir anonim şirkete benzer hale getirilmesidir. Bununla birlikte tasarıda limited şirket kurmak için aranan asgari sermaye 25.000 olarak belirlenmiştir. Sermaye kavramıyla ilgili olarak göze çarpan ikinci konu ise aynı sermayenin konulabilmesi ve nakdi sermaye konulduğu takdirde taksitlendirme anlayışının terk edilip sermaye payının bir defada ödenmesidir.

Tasarı'da limited şirketler hakkında getirilmekte olan diğer yeniliklerin dikkat çekici olanları da şu şekilde sıralanabilir:

— Şirket sözleşmesi, zorunlu kayıtlar (Tasarı md. 576) ve bağlayıcı olması için şirket sözleşmesinde yer alması gereken kayıtlar (Tasarı md. 577) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

---

<sup>35</sup> Tasarı, Md. 460, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), (Erişim Tarihi: 18.01.2009).

<sup>36</sup> Tasarı, Md. 463, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), , (Erişim Tarihi: 18.01.2009).

<sup>37</sup> Özkorkut, Korkut, a.g.m., s. 248.



— Anonim şirketlerde olduğu gibi tek ortaklı limited şirket kurulmasına imkân verilmesi. (Tasarı md. 573/1).

— Ortak sayısı bire inen limited şirketlere ilişkin tescil zorunluluğu getirilmiştir.

— Esas sermaye payına ilişkin olarak “**ortağın sermayesi**” (TTK md. 507/3) ile “**sermaye payı**” (TTK md. 518/1) terimlerinin yarattığı karışıklığa son verilmektedir.<sup>38</sup>

— “**Bir ortak, bir pay**” ilkesi terk edilerek, bir ortağın birden çok payı olabileceği kabul edilmektedir.

— Esas sermaye payının nama yazılı senede bağlanması da mümkün hale gelmektedir (Tasarı md. 593/2).

— TTK ile ağır şekil şartlarına bağlanmış payın geçmesine ilişkin hükümler Tasarı ile sadeleştirilmektedir (Tasarı md. 595).

— Çıkma ve çıkarılma, şirketin varlığını sürdürebilmesi ilkesine bağlı kalınarak düzenlenmektedir (Tasarı md. 638–642).

— Tasarı ile genel kurul ile yönetim arasındaki işlev ayrılığı belirginleştirilmiş ve yönetim hakkını tüm ortaklara veren özden yönetim ilkesi yerine, seçilmiş yönetim düzeni kabul edilmektedir (Tasarı md. 616/1/b, 623).

— Tasarı’da özsermayenin yerini tutan ödünçler düzenlenerek, şirketin kredi yeteneğinin artırılması, iflâsların azaltılabilmesi ve alacaklılara güven verilmesi amaçlanmaktadır (Tasarı md. 615).

— Avrupa ülkelerinde limited şirketin doğal araçları olarak kabul edilen ek ödeme yükümlülükleri ile yan edim yükümlülükleri de Tasarı’da düzenlenmektedir (md. 603–607).

— Finansal tablolar, UFRS (Tasarı md. 610) ve denetim (Tasarı md. 635) hakkındaki anonim şirketlere ilişkin hükümler limited şirketlere de uygulanacaktır.

---

<sup>38</sup> Özkorkut, Korkut, a.g.m., s. 248.

### **1.3. Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketleri**

Çalışmamızın bu bölümünde sermaye şirketlerinin vergi hukuku açısından yerine getirmekle yükümlü oldukları temel ödevlere yer verilmiştir.

#### **1.3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketlerinin Vergi Usul Kanunu<sup>39</sup> açısından yerine getirmekle yükümlü oldukları temel ödevlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

##### **1.3.1.1. Bildirimde Bulunmak**

Sermaye şirketleri VUK'a göre işe başlamayı, adres ve iş değişikliğini, işi bırakmayı bildirmekle yükümlüdür.<sup>40</sup>

##### **1.3.1.2. Defter Tutma**

TTK'da sayılan ticaret şirketlerinin tümü VUK'da belirlenen esaslara göre defter tutmak zorundadırlar. VUK'a göre sermaye şirketleri I. sınıf tüccar statüsünde değerlendirildikleri için bu şirketlerin zorunlu olarak tutacakları defterler Yevmiye Defteri (Günlük Defter), Defteri Kebir (Büyük Defter) ve Envanter Defteridir. Bununla birlikte sermaye şirketleri faaliyet konularının gerektirdiği defterleri (örneğin: depo defteri, ambar defteri, damga vergisi defteri) de tutabilirler. Ancak bu defterlerin tutulması zorunlu değildir.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> 213 sayılı VUK 4.1.1961 tarihinde kabul edilerek, 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı R.G.' de yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> VUK Md. 153, 157, 158, 159, 160.

<sup>41</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar. **Temel Vergi Hukuku**. Ankara Smmm Odası Yayını. Yayın No: 54. Ankara, Ekim 2007, s. 47.

### 1.3.1.3. Kayıt Nizamı

Sermaye şirketleri VUK'a göre tutmakla yükümlü oldukları defterleri tutarken kayıt nizamı hükümlerine uymak zorundadırlar. Kayıt nizamı hükümlerini ise şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kayıt dilinin Türkçe olması
- Defterlerin mürekkeple veya makine yordamıyla doldurulması,
- Hatalı kayıtları muhasebe kurallarına uygun biçimde düzeltilmesi,
- Kayıtların VUK'ta sayılan kayıt zamanı süreleri içinde yapılmasıdır.

### 1.3.1.4. Defterlerin Tasdiki

Sermaye şirketleri VUK'ta sayılan tasdiki zorunlu defterleri yasal süreleri içinde notere tasdik ettirmekle yükümlüdür. VUK hükümlerine göre tutulan aşağıdaki defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur:<sup>42</sup>

1. Yevmiye ve envanter defterleri;
2. İşletme defteri;
3. Çiftçi işletme defteri;
4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri;
5. Nakliyat Vergisi defteri;
6. Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri;
7. Serbest meslek kazanç defteri;

---

<sup>42</sup> VUK Md. 220.

### **1.3.1.5. Belge Düzenleme**

VUK'nu hükümlerine göre mükellefler belge düzenlemek zorundadır. Mükelleflerin düzenlemeleri gereken belgeler mükellefiyet ve faaliyet konularına göre VUK'ta düzenlenmiştir.<sup>43</sup> Bununla birlikte sermaye şirketleri tutukları defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgeleri almak, fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikası, müşteri listesi, yolcu listesi, taşıma irsaliyesi gibi belgeleri kullanma, düzenleme ve ilgililerine vermekle yükümlüdür.<sup>44</sup>

### **1.3.1.6. Belge ve Kayıtların Saklanması**

Sermaye şirketleri VUK uyarınca tuttukları defterler ile bu defterlerdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgeleri yasal süreleri (5 yıl) içinde saklamak ve yetkililerin istemesi halinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

## **1.3.2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>45</sup> gereğince:

- a) Kurumlar Vergisi Kanunu
- b) Gelir Vergisi Kanunu
- c) Katma Değer Vergisi Kanunu
- d) Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun
- e) Emlak Vergisi Kanunu
- f) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- g) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

---

<sup>43</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 54.

<sup>44</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 25.

<sup>45</sup> 6183 sayılı AATUHK 21.07.1953 tarihinde kabul edilerek, 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

- h) Gider Vergisi Kanunu
- i) Damga Vergisi Kanunu
- j) Harçlar Kanunu
- k) Belediye Gelirleri Kanunu
- l) Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- m) İlköğretim ve Eğitim Kanunu ve Bazı Kâğıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun
- n) Gümrük Kanunu
- o) Vergi Usul Kanunu

Uygulamaları ile ilgili olarak adlarına tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç, pay ve cezaların kanuni süreleri içinde ödenmeyen kısımları nedeniyle, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde takibe konu olurlar.<sup>46</sup>

Bununla birlikte sermaye şirketleri bu kanun hükümleri uyarınca:<sup>47</sup>

- a) Kanunun 9. maddesi kapsamında teminat istenebilir.
- b) Kanunun 13. maddesi uyarınca ihtiyati haciz uygulanır.
- c) Kanunun 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuka muhatap tutulur.
- d) Vadesinde ödenmeyen kamu alacakları nedeniyle gecikme zammı tatbik edilir.
- e) Kamu alacakları nedeniyle menkul ve gayrimenkulleri haciz edilerek paraya çevrilir.

---

<sup>46</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 26.

<sup>47</sup> Dede, Bora. **Sermaye Şirketlerinde Kısmi Bölünme ve Devir İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 55.

### **1.3.3. Diğer Vergi Kanunları Açısından Sermaye Şirketleri**

Yukarıdaki bölümde yer alan ayırım da sermaye şirketlerinin genel vergi kanunları açısından yerine getirmekle yükümlü oldukları ödevlerine değinilmiştir. Bununla birlikte bu bölümde yapacağımız ayırımda ise sermaye şirketleri için özellik arz eden vergi kanunlarda yer alan hükümlere yer verilecektir.

#### **1.3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Bilindiği üzere TTK'da şirket türleri tanımlanırken şahıs ve sermaye şirketi şeklinde bir ayırma gidilmeden bir bütün halinde tanımlanmıştır. Ancak bu konu da yapılan ilk ayırım gene TTK'ya atıfta bulunularak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzda yer almıştır. Adı geçen bu kanunumuzun 2. maddesinde mükellefler tek tek açıklanırken sermaye şirketleri açısından yapılan tanımlama ise şu şekildedir:

“ 29.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. ”

Kanunda yer alan bu açıklamayla sermaye şirketi tanımı oldukça geniş tutularak özellikle vergileme alanında doğabilecek sorunların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Buna göre:

- a) Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler ve limited şirketler,
- b) Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlere benzeyen ve aynı mahiyette olan dar mükellef yabancı kurumlar,
- c) Sermaye Piyasası Kanunu'na<sup>48</sup> göre kurulan yatırım fonları,

---

<sup>48</sup> 2499 sayılı S.P.K 28.7.1981 tarihinde kabul edilerek, 30.07.1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

d) Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'na göre kurulan ve Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellef yatırım fonları.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir. Sayılan bu şirketler, kurumlar ve yatırım fonları sermaye şirketi kapsamında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 'inci maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefidir.

### **1.3.3.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri yaptıkları faaliyetler açısından incelendiğinde Gelir Vergisi Kanunu<sup>49</sup> uygulamasında:

a) 94'üncü maddesinde sayılan ödemeler nedeniyle, yine bu maddeye dayanılarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile belirtilen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapmak ve yine bu kanunda belirtilen süreler içinde söz konusu tevkifata ilişkin muhtasar beyannameyi vermek ve vergiyi ödemek zorundadır.

b) Mükerrer 111 'inci madde kapsamındaki talih oyunları işletmeciliği yapılması halinde, yine bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere asgari vergiyi beyan etmek ve ödenmek mecburiyetindedir.

c) Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle 40-42'nci maddelerde yer alan koşullara uygun hareket etmeleri gerekmektedir.<sup>50</sup>

### **1.3.3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri ticari faaliyetleri nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>51</sup> açısından:

---

<sup>49</sup> 193 Sayılı G.V. K. 31.12.1960 tarihinde kabul edilerek 6.1.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

<sup>50</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 15.

<sup>51</sup> 193 Sayılı G.V. K. 31.12.1960 tarihinde kabul edilerek 6.1.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

a) Mal teslimleri, hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatı nedeni ile adı geçen kanunun 1 ve 8'inci maddesi kapsamında katma değer vergisi mükellefi olup, yasa da belirtilen süreler içinde katma değer vergisine ilişkin beyannameyi vermesi ve vergiyi ödemesi gerekmektedir.

b) Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu kanunun 9'uncu maddesi hükmüne dayanılarak vergi sorumlusu olarak tayin edilen işlemlerin yapılmasında, katma değer vergisinin tevkif edilmesi ve kanunda yazılı sürelerde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

#### **1.3.3.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketlerinin ticari faaliyetleri arasında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun<sup>52</sup>:

a) Bir sayılı listesinde belirtilen malların ithali veya imalatının yapılması varsa, bu ürünlerin teslimi nedeniyle,

b) İki sayılı listesinde belirtilen ve kayıt ve tescile tabi olan malların kullanılmak üzere ithali veya satışının yapılması amacıyla ithal edilmesinin bulunması halinde ilk iktisaba konu edilecek biçimde teslimi nedeniyle,

c) İki sayılı listesinde belirtilen ancak kayıt ve tescile tabi olmayan malların ithalatı veya imal ya da inşa edilmesi varsa, bu durumda ithalatın yapılması, imal ve inşa edilmelerinde ise bunların teslimi nedeniyle

d) Üç ve dört sayılı listesindeki malların ithal edilmesi veya imal ya da inşa edilmesi varsa bu durumda ithalatın yapılması, imal ve inşa edilenlerde ise bunları teslimi nedeniyle,

Adı geçen yasanın 4'üncü maddesi kapsamında özel tüketim vergisi mükellefi olmaktadır. Bu nedenle yasa da belirtilen süreler içinde özel tüketim vergisi beyannamesini vermesi ve vergiyi de ödemeleri gerekmektedir.

---

<sup>52</sup> 4760 sayılı Ö.T.V.K 06.06.2002 tarihinde kabul edilerek, 12.06.2002 tarih ve 224783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



Diğer taraftan, aynı yasanın 15'inci maddesinde açıklandığı üzere mükelleflerin düzenledikleri satış belgelerinde özel tüketim vergisini ayrıca göstermeleri zorunludur.

### **1.3.3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketlerinin Damga Vergisi Kanunu'na<sup>53</sup> bağlı bir sayılı listede yazılı kâğıtları imzalamaları durumunda, Damga Vergisi ödemekle mükellef olurlar.<sup>54</sup>

### **1.3.3.6. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, yatırım fonları ile sair sermaye şirketi hüviyetindeki kurumlar veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren herhangi bir işlem nedeniyle varislere para ve senet verebilmek için söz konusu istihkak sahiplerinden vergi dairesi tarafından verilen ve verginin ödendiğini gösterir bir tasdiknamenin ibrazını istemek zorundadırlar.<sup>55</sup> Bu tasdiknameyi ibraz edemeyen hak sahiplerinin istihkaklarından Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu<sup>56</sup> hükümleri çerçevesinde veraset ve intikal vergisi karşılığı olarak tevkifat yapmaları ve bu tevkifatı bağlı buldukları yerin mal sandığına (İlçelerde Mal Müdürlüğüne, illerde Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne) yatırmaları gerekmektedir.<sup>57</sup>

### **1.3.3.7. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri aktiflerinde kayıtlı bulunan ve mülkiyeti kendilerine ait olan bina (işyeri, fabrika, idare, misafirhane, lojman vs.) arsa ve araziler sebebiyle, Emlak Vergisi Kanunu'na<sup>58</sup> göre, bina vergisi ve arazi vergisi ödeme mükellefiyetine tabi olacaktır.

---

<sup>53</sup> 488 sayılı D. V. K. 01.07.1964 tarihinde kabul edilerek, 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>54</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 21.

<sup>55</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Madde 17.

<sup>56</sup> 7338 sayılı V. İ. V. K. 08.06.1959 tarihinde kabul edilerek, 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>57</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 19.

<sup>58</sup> 1319 sayılı E. V. K. 29.07.1970 tarihinde kabul edilerek, 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### **1.3.3.8. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri aktiflerinde kayıtlı bulunan ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu<sup>59</sup> kapsamına giren taşıtları (otomobil, minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerleri, yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, uçak ve helikopter) için, adı geçen taşıtlar nedeniyle, Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefidir.

### **1.3.3.9. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun Açısından Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri fatura vermek zorunluluğunda olmadıkları perakende satışlarını belgelendirmek amacıyla, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun<sup>60</sup> hükümleri çerçevesinde ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa) kullanmak mecburiyetindedir.

### **1.3.3.10. Gider Vergileri Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

— Bankalar, sigorta şirketleri, yatırım fonları ve aracı kurum olarak faaliyet gösteren diğer sermaye şirketleri yaptıkları bütün muameleler sonucunda kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun aldıkları paralar nedeniyle, Gider Vergileri Kanunu<sup>61</sup> hükümleri dâhilinde, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mükellefi olurlar.

—Sermaye şirketlerinin Telgraf ve Telefon Kanunu<sup>62</sup> uyarınca Telekomünikasyon Kuruluyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işletmesi veya telekomünikasyon hizmeti sunması durumunda, Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesi kapsamında özel iletişim vergisi mükellefi olacaktır

<sup>59</sup> 197 sayılı M. T. V. K. 18.02.1963 tarihinde kabul edilerek, 23.02.1963 tarih ve 10007 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>60</sup> 3100 sayılı Ö.K.C.H.K., 06.12.1984 tarihinde kabul edilerek, 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>61</sup> 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 13.07.1956 tarihinde kabul edilerek, 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. (Bu kanunun yalnız BSMV'ne ilişkin hükümleri yürürlüktedir.)

<sup>62</sup> 406 sayılı Telgraf ve Telekomünikasyon Kanunu, 04.02.1924 tarihinde kabul edilerek, 21.02.1924 tarih ve 59 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

—Gider Vergileri Kanunu'nun 40'ncü maddesinde sayılan müşterek bahis ve şans oyunlarını tertipleyen sermaye şirketleri bu faaliyetleri nedeniyle de şans oyunları vergisinin mükellefi olacaktır.

#### **1.3.3.11. Harçlar Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri Harçlar Kanunu<sup>63</sup> çerçevesinde harca tabi işlemlere taraf olmaları durumunda, ilgili işlem nedeniyle maktu veya nispi olarak belirtilen harcı ödemekle yükümlüdürler.

#### **1.3.3.12. Belediye Gelirleri Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri Belediye Gelirleri Kanunu<sup>64</sup> çerçevesinde;<sup>65</sup>

—Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yaptıkları veya yaptırdıkları ilanlar ve reklamlar nedeniyle ilan ve reklam vergisinin,<sup>66</sup>

—Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde işletmekte oldukları eğlence işletmeleri (film gösterisi, tiyatro, opera, bale, karagöz, kukla ve ortaoyunu, spor müsabakaları, at yarışları ve konserler, sirkler, lunaparklar ve çalgılı bahçe ve benzerleri ile biletle girilen eğlence yerleri) nedeniyle Eğlence Vergisinin,<sup>67</sup>

—Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı dağıtımını yapmaları durumunda, satış bedeli ile birlikte Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini tahsil etmeleri ve ilgili belediyeye yatırmaları bakımından,<sup>68</sup>

---

<sup>63</sup> 492 sayılı H.K., 02.07.1964 tarihinde kabul edilerek, 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>64</sup> 2464 sayılı BGK, 26.05.1981 tarihinde kabul edilerek, 26.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>65</sup> Dede, Bora, a.g.t., s. 51.

<sup>66</sup> BGK Md. 12.

<sup>67</sup> BGK Md. 17.

<sup>68</sup> BGK Md. 34.

—Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yaptıkları yangın sigortaları nedeniyle Yangın Sigortası Vergisinin,<sup>69</sup>

—Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde kullandıkları ofis, fabrika, işyeri, atölye gibi binalar nedeniyle Çevre Temizlik Vergisinin,<sup>70</sup>

Belediye sınırları içinde bulunan;<sup>71</sup>

1. Pazar ve panayır kurulan yerlerin, meydanların, mezar yerlerinin mal ve hayvan satılmak amacıyla işgal edilmesi,

2. Yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma açık yerlerin bir kısmının herhangi bir amaçla işgal edilmesi,

3. Motorlu kara taşıtlarının park etmesi için ayrılan ve işletilen mahallerin şirket taşıtları tarafından işgal edilmesi nedeniyle İşgal Harcının,

a. Hafta tatilinde ve ulusal bayram günlerinde işyerlerinde faaliyet göstermek amacıyla belediyeden izin alınması halinde tatil günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcının,<sup>72</sup>

b. Kaynak sularını özel kaplara doldurup satanların belediyelerce hangi kaynak suyu olduğunu belirten işaretin konulması işlemi nedeniyle Kaynak Suları Harcının,<sup>73</sup>

c. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkthane, mezar yerleri ile kurumun isteğine bağlı olarak belediye münadisi veya tellalı bulundurulmuş sair yerlerde her ne şekilde olursa olsun menkul ve gayrimenkul mal veya mahsulün sattırılması halinde, Tellallık Harcının,<sup>74</sup>

---

<sup>69</sup> BGK Md. 40.

<sup>70</sup> BGK Md. 44.

<sup>71</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 22.

<sup>72</sup> BGK Md. 58.

<sup>73</sup> BGK Md. 63.

<sup>74</sup> BGK Md. 67.

d. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelerce veya yetkili mercilerce izin verilerek işletilen mezbaha ve kanaralarda kesilen hayvanlar ile belediye sınırları ve mücavir alanlar dışında kesilip belediye sınırları içinde satışa arz edilecek etlerin denetime tabi tutulması nedeniyle, Hayvan Kesimi Muayenesi ve Denetleme Harcının,<sup>75</sup>

e. Ölçü ve tartı alet ve vasıtalarını belediyelere damgalattırması halinde, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcının,<sup>76</sup>

f. Belediye sınırları ve mücavir alanları içinde yaptırılacak bina ve eklentileri nedeniyle ruhsat alınması halinde, Bina İnşaat Harcının,<sup>77</sup>

g. Belediyelerden veya belediyelere bağlı müesseselerden istenilen her türlü kayıt suretleri ile gayrimenkullere ait harita, plan ve krokilerin suretlerinin alınması halinde, Kayıt ve Suret Harcının,<sup>78</sup>

h. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde parselasyon yaptırılması durumunda Parselasyon Harcının,<sup>79</sup>

i. Alınan ifraz ve tevhit kararları dolayısıyla İfraz ve Tevhit Harcının,

j. Proje tasdik ettirilmesinde Plan ve Proje Tasdik Harcının,

k. Zemin ve yol kanal açma izni alınmasında Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyat Harcının,

l. Yapı kullanma izni alınmasında Yapı Kullanma İzni Harcının,

---

<sup>75</sup> BGK Md. 72.

<sup>76</sup> BGK Md. 76.

<sup>77</sup> BGK Md. 78.

<sup>78</sup> BGK Md. 79.

<sup>79</sup> BGK Md. 80.

m. Belediyeler veya bağılı kuruluşları tarafından verilen muayene ve sağılıkla veya fenni konularla ilgili tahlillere ilişkin olan ruhsatların, raporların ve belgelerin alınması halinde Muayene Ruhsat ve Rapor Harcının,

n. Belediyelerce veya belediyelere bağılı müesseseler tarafından yeni yol açılması, mevcut yolların genişletilmesi, kaldırımsız ve bakımsız yolların kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfaltlanması gibi işlemlerin yapılması nedeniyle bu yollardan yararlanan gayrimenkul sahibi olmalarında Yol Harcamalarına Katılma Payının,<sup>80</sup>

o. Belediyelerce veya belediyelere bağılı müesseselerce yeni kanalizasyon tesisinin yapılması, mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi halinde, bunlardan faydalanan gayrimenkullerin sahibi olmalarında Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payının,<sup>81</sup>

p. Belediyelerce veya belediyelere bağılı müesseseler tarafından yeni İçme suyu şebeke tesislerinin yapılması ile mevcut şebekelerin tevsii ve ıslahının gerçekleştirilmesi nedeniyle bu tesislerden faydalanan gayrimenkullerin sahibi olunması durumunda Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payının<sup>82</sup>, mükellefi olurlar.

### **1.3.3.13. Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Sermaye Şirketleri**

Değerli Kâğıtlar Kanunu'na<sup>83</sup> bağılı tabloda yazılı kâğıtları alan sermaye şirketleri, bu kâğıtların bedelini ödemekle mükelleftir.

---

<sup>80</sup> BGK Md. 90.

<sup>81</sup> BGK Md. 87.

<sup>82</sup> BGK Md. 88.

<sup>83</sup> 210 sayılı D.K.K., 1963 tarihinde kabul edilerek, 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **1.3.3.14. Gümrük Kanunu Uygulamasında Sermaye Şirketleri**

Avrupa Ekonomik Topluluğuna dâhil olmayan ülkelerden mal ithal eden sermaye Şirketleri, söz konusu ithalatları nedeniyle, Gümrük Kanunu<sup>84</sup> hükümleri kapsamında Gümrük Vergisinin mükellefi olurlar.

---

<sup>84</sup> 4458 sayılı G.K., 27.10.1999 tarihinde kabul edilerek, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR İŞLEMLERİNİN TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İRDELENMESİ

#### 2.1.Sermaye Şirketlerinde Tasfiye

Çalışmamızın bu bölümünde bir önceki bölümde tanımladığımız sermaye şirketleri açısından tasfiye hükümlerinin açıklanmasına yer verilecektir.

##### 2.1.1. Genel Bilgi ve Tanımlar

Temel amacı kâr elde etmek olan sermaye şirketleri, kimi zaman yasal zorunluluktan kimi zamanda kendi isteklerine bağlı olarak ticari yaşamlarını sonlandırmaktadırlar. Şirketlerin ticari yaşamlarını sona erdiren sebepler ise, infisah ve fesih sebepleridir. Bu sebepler gerçekleştiğinde ise sermaye şirketleri tasfiye sürecine girer.

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

Tasfiye genel olarak ticaret şirketlerinin; yetkili organlarının kararları doğrultusunda faaliyetlerinin ve tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesi amacıyla yönelik olarak tüm varlıklarının elden çıkarılması, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi ve nihayetinde şirket ile ilgili tüm kesimler ile olan ilişkilerin sona erdirilmesi için gerçekleştirilen işlemler dizisidir.<sup>85</sup> Diğer bir deyimle tasfiye, bir işletmenin aktif ve pasifi arasındaki farkın belli edilmesidir.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi**. Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2005, s.653.

<sup>86</sup> Tekin, Selçuk. **Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye ve Vergilendirme**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 5.



Bu bilgiler ışığında sermaye şirketlerinin tasfiye süreçlerinin açıklanmasına geçmeden önce tasfiyenin bir ön işlemi olan infisah ve fesih kavramlarının açıklanması gerektiğinin yerinde olacağı kanısındayız.

### **2.1.2. İnfisah ve Fesih Kavramları**

İnfisah, sözlük anlamı olarak bozulma hükümsüz kalma anlamını taşımaktadır. Hukuki anlamda infisah ise kanunda veya esas sözleşmede bulunan şartlardan birinin gerçekleşmesi ile bir karar alınmasına ya da bir ihbarda bulunulmasına gerek duyulmaksızın ortaklığın kendiliğinden sona ermesi halidir. Bir başka deyişle infisah hukuki anlamda bir işlemin iradi şekilde son bulması değil kendiliğinden hükümsüz hale gelmesidir.

Fesih ise hukuki olarak yasa veya esas sözleşmede yer alan hükümlerden birine dayanarak, bu yetkiye sahip olanlar tarafından ortaklığın sonlandırılmasıdır. Fesih'in sözlük tanımı ise bir işlemin irade ile bozulması, ortadan kaldırılması halidir.

Türk Ticaret Kanunu'nda infisah, feshi de içerir biçimde kullanılmıştır.<sup>87</sup> Bunun sebebi ise ticaret kanunumuzda ortaklıkların sona ermesi infisah kavramı adı altında toplanmış fesih ise onun bir çeşidi olarak tanımlanmıştır.

İnfisah ve fesih tanımları yapıldıktan sonra bu durumların sebeplerini de kısaca üç başlık altında toplayabiliriz.

#### **2.1.2.1. İradi Fesih Sebepleri**

Ortakların tümünün alacağı karar veya ortaklardan birinin istemi üzerine işletmenin feshedilmesidir. Örneğin: Şirket genel kurulunda alınan fesih kararı.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 28.

<sup>88</sup> TTK Md. 434/9.

### **2.1.2.2. İradı Olmayan İnfisah Sebepleri**

Ortakların herhangi bir şekilde iradeleri söz konusu olmaksızın yastada veya esas sözleşmede yer alan bir hususun gerçekleşmesi üzerine şirketin kendiliğinden sona ermesidir. Örneğın: Şirket amacının gerçekleşmesi ya da gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesi durumunda şirket kendiliğinden sona erer.<sup>89</sup>

### **2.1.2.3. Mahkeme Kararıyla Fesih**

Kanunlarda ön görülen bir kısım sebeplerin varlığı halinde ortaklığın mahkeme kararıyla feshedilmesidir. Örneğın: Şirketin olağan genel kurul toplantısının yapılmaması ya da şirket alacaklarından birinin şirketin fesih talebinde bulunmasıdır.<sup>90</sup>

### **2.1.3. İnfisahın Hukuki Sonuçları**

İnfisahın hukuki sonuçlarını tasfiye hali ve tasfiyesiz infisah halleri olarak iki başlık halinde özetleyebiliriz.

#### **2.1.3.1. Tasfiye Hali**

Sermaye şirketleri açısından infisahın en önemli sonucu kurumun tasfiye haline girmesidir. Sermaye şirketleri infisah sebepleri ile tasfiye sürecine girdiklerinde temel amaçları olan kâr dağıtımını ve ana sözleşmelerinde yazılı amaçlar yerini tasfiye amacına bırakır. Bu cümleden anlaşılacağı üzere infisah şirketin tüzel kişiliğini ortadan kaldırmaz ancak tasfiyesi için hukuki bir neden olur.

Bu nedenle şirket tüzel kişiliği tasfiye sonuna kadar devam eder ve şirket unvanının başına “Tasfiye Halinde” ibaresi konur. Tasfiye olarak adlandırılan bu sürecin sona ermesi ve şirket unvanının ticaret sicilinden silinmesi, tasfiye memurları tarafından ticaret siciline tescil ve ilan edilmesiyle mümkün olur.

---

<sup>89</sup> TTK Md. 434/2.

<sup>90</sup> TTK Md. 435.

### **2.1.3.2. Tasfiyesiz İnfisah Halleri**

İnfisah eden kurumların tasfiye sürecine girmesi kaçınılmaz bir sonuçtur ancak kanunun öngördüğü bazı hallerde tasfiyesiz infisah söz konusu olabilir. TTK'da ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan birleşme müessesesi uyarınca, birleşen veya katılan ortaklığın malvarlığı, tasfiyeyi gerektirmeksizin bütün halinde yeni kurulan veya katılınan ortaklığa geçmektedir. Bu durumda TTK'ya göre gerçekleşen birleşmeler tasfiyesiz infisahi doğurmaktadır.<sup>91</sup>

Tasfiye, şirket tüzel kişiliğinin malvarlığını dağıtmak suretiyle sona ermesi anlamına geldiğinden, şirketin infisahi, bu anlamda tasfiyeyi de içeriyorsa bu tür infisaha "tasfiyeli infisah" da denilmektedir. Şayet infisah sadece şirketin infisahını içeriyorsa, malvarlığının dağıtılmasını öngörmüyorsa buna da "tasfiyesiz infisah" denilmektedir.<sup>92</sup>

### **2.1.4. Anonim Şirketlerin Tasfiyesi**

Sermaye şirketlerinin tasfiyesi hakkında TTK'da yer alan hükümler incelendiğinde genel olarak anonim şirketlerin tasfiyesi için yer alan hükümler limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler içinde, özellik arz eden durumları hariç, paralellik göstermektedir. Bu bölümde anonim şirketler için TTK'da yer alan hükümlere yer verilmiştir.

#### **2.1.4.1. Tasfiye Nedenleri**

TTK'a açısından anonim şirketlerin tasfiye nedenlerini iradi infisah nedenleri, iradi olmayan infisah sebepleri ve mahkeme kararıyla tasfiye nedenleri şeklinde sıralayabiliriz.

---

<sup>91</sup> Türel, Aslı. **Firma Birleşmelerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Muhasebeleştirilmesi**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004, s. 38.

<sup>92</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e. , s. 30.

### **2.1.4.1.1. İradi İnfisah (Fesih) Nedenleri**

#### **2.1.4.1.1.1. Genel Kurulun İnfisah Kararı Alması**

Bu durum anonim ortaklığın kendi iradesi ile şirketi feshetmesi halidir. Fesih kararı şirket genel kurulu tarafından alınır. Fesih için genel kurulun 2/3 çoğunluk ile toplanması ve mutlak çoğunlukla karar vermiş olması gerekir.<sup>93</sup>

#### **2.1.4.1.1.2. Anonim Şirketin Başka Bir Şirketler Birleşmesi**

Bir anonim şirketin başka bir şirketle birleşmesi halinde, anonim şirket infisah eder.<sup>94</sup> Şirketlerin bu şekilde birleşmeleri yetkili organlarca yapılacak irade beyanları ile mümkün olacağından, bu da iradi infisah (fesih) sebebi sayılır.

### **2.1.4.1.2. İradi Olmayan İnfisah Nedenleri**

#### **2.1.4.1.2.1. Anonim Şirketin Esas Sözleşmesinde Yazılı Sürenin Dolması**

Anonim şirket belirli bir süre için kurulmuşsa, bu sürenin sona ermesi ile infisah eder.<sup>95</sup> Anonim şirketlerin kuruluşunda esas sözleşmede ortaklık süresinin belirtilmesi gibi bir zorunluluk yoktur. Şayet böyle bir süre tayini olursa belirlenen bu sürenin bitiminde şirket infisah eder.

Ortaklığın bu durumu ortadan kaldırması, genel kurulun süre uzatımına karar vermesi ve şirket esas sözleşmesinin değiştirilerek bu kararın yer almasıyla mümkün olur. Aksi takdirde Ticaret Bakanlığı tarafından şirketin feshi davası açılabilir.

---

<sup>93</sup> TTK Md. 434/9: (Değişik bent: 16.06.1989–3585/5 md.): 388 inci maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarına uygun olarak umumi heyetçe feshe karar verilmiş olması.

<sup>94</sup> TTK Md. 434/7.

<sup>95</sup> TTK Md. 434/1.

#### **2.1.4.1.2.2. Şirket Amacının Gerçekleşmesi veya Gerçekleşmesinin İmkânsız Hale Gelmesi**

Anonim ortaklıklar amaçlarını esas sözleşmelerinde göstermek zorundadırlar. Esas sözleşmede gösterilen ortaklık amacının elde edilmesi veya elde edilmesinin imkânsız hale gelmesi ile ortaklık karar alınmasına gerek kalmaksızın infisah eder.<sup>96</sup> Amacın gerçekleştirilmesinden sonra, şirket kendiliğinden dağılmış olacağından, yönetim kurulunca tasfiye işlemlerine başlanması gerekir. Ayrıca genel kurulun fesih ve tasfiye kararı almasına ihtiyaç bulunmamaktadır<sup>97</sup>

#### **2.1.4.1.2.3. Esas Sözleşmede Bir İnfisah Sebebi Belirtilmişse Bunun Gerçekleşmesi**

Anonim Şirket, esas sözleşmesinde, kanunda belirtilen infisah sebepleri haricinde farklı infisah sebepleri öngörmüş ise bu sebeplerden birinin gerçekleşmesi neticesinde şirket münfesh olur.<sup>98</sup>

#### **2.1.4.1.2.4. Şirket Sermayesinin 2/3'ünü Yitirmiş Olması**

Anonim şirketlerde asgari sermaye 50 bin Türk Lirasıdır. Bu miktarın altında sermayeye sahip olunması Ticaret Bakanlığı'na ortaklığın feshini mahkemeden isteme hakkını verir. Ayrıca belirtilen asgari sermaye sınırının altına düşülmemekle birlikte, şirket sermayesinin 2/3'nün yitirilmesi ve genel kurulca yitirilen sermayenin tamamlanması veya 1/3 sermaye ile şirketin devamına karar almaması halinde şirket infisah eder.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> TTK Md. 434/2.

<sup>97</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 31.

<sup>98</sup> Bahadır, Fulya, "Anonim Şirketlerin İnfisahi ve Tasfiyesi", [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_528.htm), (Erişim tarihi: 09.01.2009).

<sup>99</sup> TTK Md. 434/3.

#### **2.1.4.1.2.5. Anonim Şirketin İflasına Karar Verilmesi**

Anonim şirketlerin iflası TTK m.437 tarafından düzenlenmektedir. İflas halinde şirketin tasfiyesi iflas kurallarına göre yürütülür ve iflasına karar verilen anonim şirket, iflas kararının verildiği anda infisah etmiş sayılır.<sup>100</sup>

#### **2.1.4.1.2.6. Pay Sahiplerinin Beş Kişiden Aşağı Düşmesi**

TTK'nın 277. maddesine göre Anonim Şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş ortağın bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Pay sahibi sayısının beşin altına düşmesi durumunda şirket infisah eder.<sup>101</sup>

#### **2.1.4.1.3. Mahkeme Kararıyla Tasfiye Nedenleri**

##### **2.1.4.1.3.1. Şirketin Tescilinden Sonra Hakiki Pay Sahiplerinin Sayısının Beşten Aşağı Düşmesi**

Anonim şirket tescil edildikten sonra hakiki pay sahipleri sayısının beşten aşağı düşmesi halinde ortaklığın feshi yönünde dava açılabilir.<sup>102</sup>

##### **2.1.4.1.3.2. Anonim Şirketin Gerekli Organlarından Birinin Olmaması veyahut Genel Kurulun Toplanamaması**

TTK'a uyarınca Anonim Şirketin zorunlu organları genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerdir. Bu organlardan birinin yokluğu veya genel kurulun toplanamaması halinde, pay sahiplerinden veya şirket alacaklarından birinin veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın talebiyle, anonim şirketin feshi istenebilir.

---

<sup>100</sup> Bahadır, Fulya. "Anonim Şirketlerin İnfisalı ve Tasfiyesi", [http://www.turkhukusitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukusitesi.com/makale_528.htm), (Erişim tarihi: 09.01.2009).

<sup>101</sup> TTK Md. 434/4.

<sup>102</sup> TTK Md. 435.

#### **2.1.4.1.3.3. Anonim Şirketin Kanuna, Esas Sözleşme Hükümlerine veya Kamu Düzenine Aykırı İşlem ve Faaliyetlerde Bulunması**

Kanuna, esas sözleşme hükümlerine veya kamu düzenine aykırı işlemler ve faaliyetlerde bulunduğu anlaşılan şirketler aleyhine özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca fesih davası açılabilir.<sup>103</sup>

#### **2.1.4.1.3.4. Esas Sermayenin Üçte İkisinin Kaybedilmesi Sonucu Alacaklıların Fesih Talebinde Bulunması**

Türk Ticaret Kanunu'nun 436'ncı maddesi hükmü uyarınca şirket alacaklıları esas sermayenin üçte ikisini kaybeden anonim şirketin feshini talep edebilirler. Alacaklıların fesih davası açma hakkının doğabilmesinin koşulu, şirket sermayesinin üçte ikisinin kaybıdır.<sup>104</sup>

#### **2.1.4.2. Tasfiye Haline Giren Anonim Şirkette Oluşan Genel Yapı ve Amaç**

Tasfiyeyi gerektiren nedenlerin birinin varlığı durumunda, anonim şirket hemen sona ermez, tasfiye dönemi başlar. Bu dönemin başlangıcı sona erme sebebinin vuku bulması, sona ermesi ise şirket sicilinin kayıttan silinmesidir.

Şirketin temel amacı olan kâr elde etme tasfiye döneminin başlangıcıyla tasfiye amacına dönüşür. Yapısı ise tasfiye amacına göre yeniden şekillendirilir. Bir şirket organı olarak "Tasfiye Kurulu" oluşur.<sup>105</sup> Bu kurulda tasfiye memuru ya da memurlarından meydana gelir. Şirket organlarının normal zamandaki yetkileri "Tasfiye Kurulu"na geçer. Bu kurul vasıtasıyla şirket aktifleri elden çıkarılır, borçlar ödenir ve geriye kalan bakiye pay sahiplerine dağıtılarak tasfiyeyle amaçlanan konular gerçekleştirilmiş olur.

---

<sup>103</sup> TTK Md. 274.

<sup>104</sup> Mergen, Güler. **Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiyeye Giren Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Örnek Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi, Konya 2007, s. 16.

<sup>105</sup> Tarakçı, Hızır. **Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Nevi Değişirme-Tam Bölünme-Kısmi Bölünme-Hisse Değişimi**. Polaris Yayıncılık, 2003, s. 18.

Bu bilgiler ışığında anonim şirketlerde tasfiye nedeniyle gerçekleşen değişiklikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

1. TTK esaslarına göre tasfiye haline giren bir anonim şirket; tasfiye sonuna kadar, tasfiye amacına bağlı olarak tüzel kişiliğini korumaktadır. Tüzel kişiliğin devam etmesinin doğal sonucu olarak da tasfiye haline giren anonim şirket,<sup>106</sup>

—Ticaret şirketi ve tacir olma vasıflarını kaybetmez

—Hak edinebilir ve borç oluşturan tasarruflarda bulunabilir.

—Aktif ve pasif dava ehliyetine sahiptir.

—Tasfiye haline girmeden önceki tüm hak ve borçları aynen devam eder.

—Tasfiye sürecinin herhangi bir zaman diliminde, icra takibine uğratılabilir veya iflas ettirilebilir.

2. Tasfiye haline giren bir anonim şirketin ticaret unvanı “tasfiye halinde” ibaresi eklenmek suretiyle kullanılır. Yani, tasfiye haline giren şirket, tasfiye amacıyla sınırlı olarak tüzel kişiliğini korur.<sup>107</sup> Bu ibarenin ticaret unvanına eklenmesindeki amaç üçüncü kişilerle ilişkilerde tasfiye halinin vurgulanmak istenmesidir. Çünkü tüzel kişiliğin devam etmesine rağmen, şirketin temel amacı tasfiye amacına dönüşmüş aynı zamanda genel kurulun, yönetim kurulunun, denetim kurulunun yetki ve sorumlulukları normal bir anonim şirkete nazaran farklılık göstererek bu yetkilerin bir kısmı tasfiye kuruluna geçmektedir. Bu durumda şirketin üçüncü kişilerle yapabileceği işlemler kanuni anlamda sınırlandırılmaktadır.

3. Tasfiye haline giren bir anonim şirketin organlarının yetkilerinde farklılıklar meydana gelir. Tasfiye sürecine girilmekle birlikte, anonim şirketlerin tüzel kişilikleri sona ermediğinden genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerden oluşan şirket organları varlığını sürdürür. Bu organların görev ve yetkisi, tasfiyenin yapılabilmesi için zaruri olan fakat niteliği gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlerden ibarettir. Diğer taraftan, tasfiyeye girilmesi halinde, ortaklığı temsile yetkililerin bu yetkileri kısıtlanır ve tasfiye gayesiyle sınırlı olarak ortaklığı temsile tasfiye memurları yetkili olur.

---

<sup>106</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 19.

<sup>107</sup> Mergen, Güler, a.g.t., s. 18.



Şirketler bilindiği üzere tüzel kişiliklerini bir sonucu olarak organları tarafından yönetilirler. Bu organlar;

- Genel Kurul (Karar organı)
- Yönetim Kurulu (İdare ve temsil organı)
- Denetçiler (Denetim Organı) dir.

Tasfiye amacının anonim şirketlerin ehliyetinde meydana getirdiği sınırlama, dolayısıyla yukarıda sayılan şirket organlarının görev ve yetkilerini de sınırlandırır. Bu sınırlamaları da organlar açısından şu şekilde açıklayabiliriz:

#### **2.1.4.2.1. Tasfiye Halinde Genel Kurulun Görev ve Yetkileri**

Tasfiye halinde genel kurulun yapması gereken işler öncelikle tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan ve tasfiye memurları tarafından yapılması mümkün olmayan işler olacaktır. Bunlardan tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan işlemleri; tasfiye memurlarının tayin ve azline karar verilmesi ve yetkilerinin daraltılıp genişletilmesi olarak sıralayabiliriz.<sup>108</sup> Tasfiye memurları tarafından yapılamayacak işleri ise; şirket aktiflerinin toptan ve pazarlıksız satışı, tasfiye başlangıcında envanter defteri ile bilânçonun tasdiki, tasfiyenin bir yıldan uzun sürmesi halinde tasfiye memurlarınca hazırlanan ara bilânçoları müzakere etmektir.<sup>109</sup>

#### **2.1.4.2.2. Tasfiye Halinde Yönetim Kurulun Görev ve Yetkileri**

Temsil yetkisini ve idare fonksiyonlarını tasfiyeyle kaybeden yönetim kurulu sadece şirketin tasfiye amacına yönelik görevlerini yerine getirir. Örneğin; tasfiye memurluğu görevi yönetim kuruluna verilmişse, tescil ve ilan yine yönetim kurulunca yapılır. Bu takdirde tasfiye memurlarının yapmakla yükümlü olduğu bütün işlerin yönetim kurulunca yürütüleceği tabidir.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> TTK Md. 441, 442.

<sup>109</sup> TTK Md. 443, 444, 446/3.

<sup>110</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 36.

### **2.1.4.2.3. Tasfiye Halinde Denetçilerin Görev ve Yetkileri**

Tasfiye halinde denetçilerin görevleri de tasfiye amacına yönelik bir şekilde devam eder. Bu bağlamda denetçilerin işlerin yürütülmesiyle ilgili denetim görevleri tasfiye işlemlerinin ve tasfiye memurlarının denetlenmesi şeklinde değişime uğrar.

### **2.1.4.3. Anonim Şirketlerin Tasfiyesi Sırasında Yapılacak İşlemler**

#### **2.1.4.3.1. Genel Kurul Kararı Alınması**

Bir sermaye şirketinde tasfiye sürecinin başlangıç noktası şirket genel kurulu tarafından alınan tasfiye kararıdır. Anonim şirket genel kurulu toplantıya çağrılarak, oluşan nedenler dolayısıyla infisahı ya da feshi karara bağlanmalıdır.

#### **2.1.4.3.2. Tescil ve İlan**

TTK'nın 438. maddesi gereğince “Yönetim kurulu tasfiye kararı alındığını ticaret siciline tescil ettirecek ve en çok birer hafta arayla üç defa ilan ettirecektir.” Tescil ettirilecek hususlar, şirketin feshine karar verildiği ve tasfiye işlemlerinin kimler tarafından yürütülmekte olduğudur.

Yapılacak ilanın metninde ise “ şirket feshine karar verildiği ve alacaklıların şirket merkezine başvurmaları” yer alır. Alacaklıların belli bir süre içinde başvurmaları istenebilir. Ancak, bu sürede müracaat edilmemiş olması alacak haklarını ortadan kaldırmaz.<sup>111</sup>

#### **2.1.4.3.3. Vergi Dairesine Bildirim**

Tasfiyeye giren şirketlerde tasfiye memurları, tasfiye kararını, Vergi Usul Kanunu'nun 162'nci maddesi uyarınca bir ay içinde vergi dairesine bildirmelidir.

---

<sup>111</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 24.

#### **2.1.4.3.4. Başlangıç Envanteri ve Bilânçonun Hazırlanması**

TTK'nın 444/1. maddesi gereğince tasfiyeye giriş tarihi itibariyle şirketin bir envanterinin çıkarılması ve buna istinaden tasfiyeye giriş bilânçosunun hazırlanması icap etmektedir. Açılış bilânçosu ve envanterinin düzenlenmesinden maksat, tasfiyeye giriş tarihinde, şirketin hal ve mali durumunu tespit etmek, yani şirket varlıklarının borçları karşılayıp karşılayamadığını, borçlunun iflas talebiyle mahkemeye müracaat etmek zorunluluğunun bulunup bulunmadığını ve henüz ödenmemiş sermayenin tahsiline gerek olup olmadığını tayin etmektir.<sup>112</sup>

#### **2.1.4.3.5. Şirket Alacaklılarının Daveti**

Şirket defterlerinden veya diğer belgelerden alacaklı oldukları anlaşılan kişiler, eğer ikametgâh adresleri biliniyorsa taahhütlü mektupla, diğerleri ise Ticaret Sicili Gazetesi ve esas sözleşmede belirtilen şekliyle, ilan edilmesi suretiyle haberdar ve alacaklarını beyana davet edilirler.

#### **2.1.4.3.6. Şirket Aktiflerinin Satılması ve Alacakların Tahsil Edilmesi**

Tasfiye memurları şirket aktiflerini paraya çevirirler. Genel kurul tarafından aksine yönde bir karar verilmiş olmadıkça, tasfiye memurları şirketin aktiflerini açık artırmaya gitmeden pazarlık suretiyle satabilirler. Bununla birlikte şirket aktifleri toptan veya perakende şekilde de satılabilir. Ancak aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurul kararı gereklidir.<sup>113</sup> Bununla birlikte tasfiye memurları pay sahiplerinin sermayeye katılma borçları dâhil olmak üzere her türlü alacağın tahsili işlemine başlarlar.

---

<sup>112</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 40.

<sup>113</sup> TTK Md. 443.

#### **2.1.4.3.7. Şirket Borçlarının Ödenmesi**

Şirket borçlarının ilk tasfiye bilânçosu ve alacaklıların beyanı sonucunda şirket mevcudundan fazla olmaması durumunda, tasfiye memurları bu borçları ödemekle mükelleftir. Şirket borçlarının şirket malvarlığından fazla olması halinde tasfiye memurları, durumu mahkemeye bildirir ve mahkeme iflasın açılmasına karar verir.<sup>114</sup> Bunun amacı, alacaklıların alacaklarını eşit şartlar altında tahsil etmeleri sağlanmaktadır. Tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı TTK.'nun 224'üncü maddesi hükmünce sorumludur. Dolayısıyla şirket borçlarının ödenmesi, şirket mal varlığının bunların tamamını karşılaması halinde mümkündür.<sup>115</sup>

#### **2.1.4.3.8. Ara Bilânçonun Düzenlenmesi**

Tasfiye memurları tasfiyenin uzun sürmesi halinde, her yılsonu için bir ara bilânço düzenleyerek anonim şirketlerde genel kurulun onayına sunarlar.

#### **2.1.4.3.9. Son Bilânçonun Düzenlenmesi**

Şirket mevcutlarını paraya çeviren, borç ve yükümlülüklerini kısmen veya tamamen karşılayan veya gerektiği kadar karşılık ayıran tasfiye memurları kesin bilânçoğu genel kurulun onayına sunar.

#### **2.1.4.3.10. Tasfiye Kârının Dağıtım**

Son bilânço genel kurul tarafından onaylandıktan sonra tasfiye kârının dağıtımına imkân doğar.

---

<sup>114</sup> TTK Md. 445, 446.

<sup>115</sup> Mergen, Güler, a.g.t., s. 23.

#### **2.1.4.3.11. Şirket Unvanının Ticaret Sicilinden Silinmesi**

Tasfiyenin sona ermesi üzerine tasfiye memurları şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesini sicil memurluğundan talep eder. Bu işlem tescil edildikten sonra sicil gazetesinde ilanı yapılır.

#### **2.1.4.3.12. Defterlerin ve Belgelerin Saklanması**

Tasfiye işlemleri ile ilgili olarak tasfiye memurları tarafından tutulan defterlerin ve belgelerin on yıl boyunca saklanması zorunludur.<sup>116</sup>

#### **2.1.5. Limited Şirketlerin Tasfiyesi**

Anonim şirketlerde olduğu gibi, limited şirket, sicilden silindiği anda sona erer. İnfisah eden veya feshine karar verilen limited şirket tasfiye haline girer. Bu durumdaki limited şirket ana sözleşmesinde belirtilen ticari faaliyetini durdurur. Bundan sonraki ekonomik ve hukuki faaliyeti tasfiye döneminin amacıyla sınırlıdır.<sup>117</sup>

Limited şirketlerin hangi durumlarda tasfiye haline gireceği Türk Ticaret Kanunu'nun 549'uncu maddesinde hüküm altına alınmış olup, anılan madde uyarınca limited şirketlerin tasfiye haline gireceği durumlar şunlardır:<sup>118</sup>

- Şirket sözleşmesinde yazılı sebeplerin gerçekleşmesi,
- Sözleşmede aksine açık hüküm olmadıkça, esas sermayenin dörtte üçüne sahip olan ortakların dörtte üçünü teşkil eden bir ekseriyet tarafından verilecek bir kararla,
- Şirketin iflasına karar verilmesiyle,
- Ortaklardan birinin talebi üzerine ve muhik sebeplerden dolayı mahkeme kararıyla,

---

<sup>116</sup> TTK Md. 448.

<sup>117</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 43.

<sup>118</sup> Mergen, Güler, a.g.t., s. 26.

— Kanunda yazılı sair hallerin mevcudiyeti: Bunlar; ortaklardan birinin icra veya iflas yoluyla takip edilmesi, haklı sebeplerin varlığı halinde ortaklardan birinin şirketin feshini isteyebilmesi, şirket sermayesinin 2/3 oranında kaybı, şirket borcunun alacaktan fazla olması, ortakların sayısının sonradan bire inmesi veya şirketin zaruri organlarından birisinin mevcut olmaması halleridir.

İnfisahın tescilinden önce, TTK.'nın 523'ncü maddesi hükmünde belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde şirketin infisahı önlenebilir. Bu şartlar aşağıda belirtilmektedir:<sup>119</sup>

—Şirket veya ortaklar, iflas masasının veya takibatta bulunan alacaklının haklarını öderse,

—Payın iflas idaresi veya icra idaresi marifetiyle ve açık arttırma yoluyla satılmasına ve pay kendisine ihale olunan kimsenin yeni bir ortak olarak şirkete girmesine diğer bütün ortaklar muvafakat ederlerse,

—Pay, bütün ortaklarla iflas idaresi veya icra dairesinin muvafakatiyle başka bir ortak veya üçüncü şahıs tarafından devralınırsa,

—Esas sermayenin çoğunluğunu temsil eden ortakların, sayı itibariyle çoğunluk aleyhinde takibat yapılan ortağın koymuş olduğu sermayenin cari değerini alarak şirketten çıkarılmasına karar vermesidir.

Bununla birlikte limited şirketlerin tasfiyesine ilişkin Anonim şirketlerin,<sup>120</sup>

—Tasfiye memurlarının tayin ve azilleri

—Tasfiyenin icrası

—Ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve

—Ticari defterlerin saklanması

hakkındaki hükümleri uygulanır.

<sup>119</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 92.

<sup>120</sup> TTK Md. 552.

### 2.1.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Tasfiyesi

TTK'nın 476. maddesinde bu şirket türüne ilişkin uygulanacak hükümlere yer verilmiştir. Buna bağlı olarak; “Komanditerlerin gerek birbirleriyle gerekse komanditerlerin heyeti umumiyesi ve üçüncü şahıslarla olan hukuki münasebetleri ve bilhassa şirketi idare ve temsil vazifesi ve yetkileri ve şirketten çekilmeleri, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, aksine hüküm olmadıkça, anonim şirket hükümleri tatbik olunur.” Yer alan bu hükmün ışığında, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sona erme ve tasfiye işlemlerinde anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağını söyleyebiliriz.

Bunla birlikte, anonim şirkette bütün ortaklar sınırlı sorumlu iken sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette ortakların bir kısmı sınırlı sorumlu (komanditer) bir kısmı ise sınırsız sorumludur (komandite). Bu nedenle anonim şirkette söz konusu olmayan bazı özellikler bu şirket türünde önem arz eder. Bunlar;<sup>121</sup>

— Anonim şirkette şirket sermayesinin üçte ikisinin ziyayı şirketin sona ermesini gerektirir. Oysa paylı komandit şirkette en azından ortakların bir kısmı sınırsız sorumlu olduğu için onlara başvurmak mümkün olduğundan, esas sermayedeki bu eksilme paylı komandit şirketin devamını etkilemez.

— Herhangi bir şekilde ortaklar arasındaki farklılığın ortadan kalkması şirketi sona erdirir. Yani şirkette ortak olarak sadece komandite veya komanditerlerin kalması halinde şirket sona erer. Çünkü komandit şirketlerin en önemli özelliği iki farklı ortaklık ilişkisini beraberinde bulundurmasıdır. Bu farklılık ortadan kalkarsa şirket sona erer.

---

<sup>121</sup> Mergen, Güler, a.g.t., s. 28.

## 2.2. Sermaye Şirketlerinde Birleşme ve Devir

Çalışmamızın bu bölümünde TTK'da da bir arada tanımlanmış olan birleşme ve devir hükümlerine yer vereceğiz.

### 2.2.1. Genel Bilgi ve Tanımlar

Türk Ticaret Kanunu'nun 146. maddesine göre birleşme, "İki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir." biçiminde tanımlanmıştır.

Başka bir tanıma göre birleşme, bir veya birden çok ticaret ortaklığının mal varlığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle mal varlıklarının birleşmesi ve intikal eden mal varlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değiş-tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır.<sup>122</sup>

Ticaret Kanunu açısından devir ve birleşme kesin çizgilerle ayrılmamış, devri de bir birleşme şekli olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle Ticaret Kanunu yönünden devir de bir birleşme türüdür ve birleşmeye ilişkin hükümlere tabidir.

Türk Ticaret Kanunu'nda sadece sermaye şirketlerinin birleşmeleri düzenlenmiş, tek kişi işletmeleri ve adi ortaklıkların birleşmeleri düzenlenmemiştir. Bu işletmelerin kendi aralarındaki birleşmeleri ya da ticaret şirketleri ile birleşmeleri durumunda Borçlar Kanunu'nun 179 ve 180. maddeleri uygulanmaktadır. BK 179. madde bir mal varlığı veya işletmenin aktif ve pasifi ile devredilmesini, 180. madde ise bir işletmenin diğeri ile birleşmesi ve şeklini değiştirmesini düzenlemektedir.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> Ceylan, Gökçe. **İşletmelerde Devir ve Birleşme İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 21.

<sup>123</sup> Türel, Aslı, a.g.t., s. 34.



Ticaret işletmelerinin birleşmeleri ile ilgili genel hükümleri, TTK'nın 146–151. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerden alacakların korunmasına ilişkin 150. madde dışında anonim ortaklıklara da uygulanmaktadır. Anonim şirketlere ilişkin özel hükümler ise aynı kanunun 451–454. maddelerinde düzenlenmiştir. TTK'da yer alan birleşmeye ilişkin genel hükümler tüm ticari işletmelere uygulanırken, özel hükümler (md. 451–454) sadece anonim şirketler için uygulanmaktadır.

## **2.2.2. TTK'ya Göre Birleşme Türleri**

TTK'da yapılan tanımda birleşme iki şekilde ele alınmıştır. Bunlardan ilki, iki veya daha fazla şirketin yeni bir şirket kurma yoluyla birleşmesi, diğeri ise bir veya birkaç şirketin başka bir şirket altında birleşmesidir.

### **2.2.2.1. Tam Birleşme (Yeni Kuruluş Yoluyla Birleşme)**

Bu tür birleşmelerde, iki veya daha çok ticaret ortaklığının aktif ve pasiflerini birleştirerek tüzel kişiliklerini sona erdirmek üzere yeni ticaret ortaklığını meydana getirmeleridir. Örneğin: X ve Y ortaklıklarının birleşerek bir Z ortaklığı oluşturmaları tam birleşmeye bir örnektir. Burada X ve Y ortaklıkları tasfiyesiz infisah durumuna girmişlerdir.

Yeni şirket kuruluşu suretiyle infisah edecek şirketlerin öncelikle malvarlıklarının değerlemesi yapılır ve yeni şirkete hangi oranda katılacakları tespit edilir. Daha sonra ise kurulacak şirketin ana sözleşmesi hazırlanır ve birleşecek şirketlerin genel kurullarında onaylanır.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Topuz, Devrim. **Ülkemizde Anonim Şirketlerin Birleşmesi ve Birleşmenin Muhasebeleştirilmesi**. Yüksek Lisans Tezi, Bolu 2005, s. 36.

### 2.2.2.2. Katılma (İltihak- Devralma)

Katılma yoluyla birleşme, en az bir şirketin başka bir şirkete aktif ve pasifiyle bir bütün olarak geçmesi sonucu şirketin dağılmasıdır. Birleşme ile hak ve borçlar, yeni şirkete bir bütün halinde geçer. Yani devrolan ortaklık veya ortaklıklar infisah eder. Buradaki infisah da tasfiyesiz infisahdır. Örneğin: X işletmesi ile Y işletmesi devralma yoluyla birleştiğinde, X işletmesi Y işletmesinin tüm varlıkları ile tüm borç ve yükümlülüklerini üstlenmektedir. X işletmesi kişiliğini devam ettirirken Y işletmesi tasfiye edilir.

### 2.2.3. TTK'ya Göre Birleşmenin Unsurları

TTK'ya göre birleşmenin gerçekleşebilmesi için üç unsurun varlığı gerekir. Bu unsurlardan birinin bile olmayışı durumunda birleşmeden söz edilemez. Bu unsurlar; mal varlıklarının birleşmesi, tasfiyesiz infisah ve değiştirme birimidir.

—**Malvarlıklarının Birleşmesi:** Birleşmeden söz edilebilmesi için birleşen şirketlerin mal varlıklarını birbirine katılması ve bütünleşmiş olması gerekir.

Birleşme sonucunda birleşen ortaklıkların pay sahiplerine yeni kurulmuş olan ortaklığın paylarının, birleşmenin bir karşılığı olarak verilmesi gerekir. Birleşme ve devralmanın karşılığı olarak hisse senetleri değil de para veya başka bir şey verilirse, TTK'nın tanımladığı anlamda birleşme gerçekleşmez.<sup>125</sup>

—**Tasfiyesiz İnfisah:** Bilindiği üzere tasfiye; şirket tüzel kişiliğinin ekonomik hayattan çekilip, malvarlığının dağıtılması suretiyle sona ermesidir. TTK'ya göre birleşme bir tasfiye sebebi olsa da birleşme durumunda infisah eden şirket ya da şirketlerin tasfiyesi yapılmaz. Çünkü birleşme halinde her ne kadar tüzel kişiliğin kaybı söz konusu olsa da şirket ya da şirketlerin malvarlıkları birleşilen kuruma geçer ve ekonomik faaliyetlere bu kurumun çatısı altında devam edilir. Bu sebeple birleşme bir tasfiye hali olmayıp, aksine tasfiyesiz infisah halidir.

---

<sup>125</sup> Türel, Aslı, a.g.t., s. 37.

—**Değiştirme Birimi:** Katıldığı veya birleştiği için infisah eden ortaklıklara ya devralan ya da yeni kurulan ortaklığın pay senetleri belli bir ölçüye göre verilir. “*Değiştirme Birimi*” denen bu ölçü ortaklıkların malvarlıklarının değerine göre saptanır.<sup>126</sup> Aynı zamanda bu kavram, münfesi kurumun veya kurumların birleşilen şirkete hangi oranda katılacağını gösterir.

#### 2.2.4. TTK’ya Göre Birleşmenin Şartları

TTK’ya göre ticari şirketlerin birleşebilmesi için gerekli olan şartları şu şekilde sıralayabiliriz:

—Birleşmenin gerçekleşebilmesi için ortada birden fazla ticaret ortaklığı bulunmalıdır.<sup>127</sup>

— TTK’nın 147. maddesine göre birleşme, yalnız aynı nevi’den olan şirketler arasında mümkündür. Maddeye göre, kolektif ile adi komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler (Payı Komandit Şirket) aynı nevi’den sayılır. Buna göre, bir anonim şirket ile limited şirket birleşemez.<sup>128</sup> Bununla birlikte limited şirketler yalnızca limited şirketler ile birleşebilirler.

—TTK’nın 148. maddesi hükmü uyarınca, birleşecek şirketlerin mukavelelerinin değişmesi için ayrı ayrı karar almaları ve bu kararı tescil ve ilan ettirmeleri gerekmektedir.

—Birleşen ortaklıklar iflas durumunda olmamalıdır.

---

<sup>126</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 122.

<sup>127</sup> Türel, Aslı, a.g.t., s. 39.

<sup>128</sup> PricewaterhouseCoopers Türkiye Danışmanlık Hizmetleri. **Şirket Birleşmeleri ve Devralmaları**. İnfomag Yayıncılık, Mart 2006, s. 17.

— TTK'nın 149. maddesinde; “Birleşen şirketlerin her biri aralarında tespit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilânçosunu ilan etmeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne suretle ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilânço ile birlikte ilana mecburdurlar” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükmün getirilmesinin amacı, birleşen şirket alacaklılarının korunmasıdır.<sup>129</sup>

### 2.2.5. Anonim Şirketlerin Birleşmesi ve Devri

Bir önceki bölümde belirttiğimiz gibi TTK.'ya göre birleşme koşullarından biri de şirket türlerinin aynı olmasıdır. Bu durumda anonim şirketler kendi aralarında birleşebilecekleri gibi bir anonim şirket sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketle de birleşebilir. Bu açıklamanın dışında anonim şirketlerin birleşmesi ile ilgili genel hükümler dışında TTK da özel olarak belirtilmiş hükümleri de genel hatlarıyla şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>130</sup>

—Devralma: Bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınması.

—Yeni Şirket Kurma: Birden çok anonim şirketin mallarının, yeni kurulacak şirket tarafından devralınması.

—Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketçe Devralma: Bir anonim şirketin aktif ve pasifiyle, sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınması.

—Kamu Tüzel Kişisince Devralınma: Bir anonim şirketin mal ve borçlarının, bir kamu tüzel kişi tarafından devralınması

---

<sup>129</sup> Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu, “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmenin Vergilendirme Karşısındaki durumu- I”, **Yaklaşım**. Nisan 2007, Sayı. 172.

<sup>130</sup> TTK Md. 451, 452, 453, 454.

### 2.2.5.1. Devralma

Devralma, anonim ve hisseli komandit şirketlerden, her birinin kendi türünde olan veya kendi türünden sayıldıkları tarafından bütün aktif ve pasifi ile devralınmak yoluyla feshedilmesi şeklinde gerçekleşen birleşme olup, bu birleşme türünde Türk Ticaret Kanunu'nun 451'inci maddesinde yer alan hususlara uygun işlem yapılması gerekmektedir.<sup>131</sup>

Bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleriyle devralınmak suretiyle infisah ederse aşağıdaki hükümler tatbik olunur:<sup>132</sup>

—Devralan şirketin idare meclisi infisah eden şirketin alacaklarını tasfiye hakkındaki hükümlere göre davet eder;

—İnfisah eden şirketin malları, borçları tediye veya temin edilinceye kadar ayrı olarak ve devralan şirket tarafından idare olunur;

—Devralan şirketin yönetim kurulu üyeleri, alacaklılara karşı infisah eden şirket mallarının ayrı olarak idaresini temin hususunda şahsan ve müteselsilen mesuldürler.

—Malların ayrı olarak idare edildiği müddet içinde infisah eden şirkete karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin yetkisi bakidir;

—İnfisah eden şirketin alacaklılarıyla devralan şirket alacaklıları arasındaki ilişkilerde devralınan ve ayrı idareye tabi olan mallar aynı müddet içinde infisah eden şirketin malları sayılır; devralan şirketin iflasında bu mallar ayrı bir masa teşkil eder ve icap ediyorsa münhasıran infisah eden şirket borçlarının ödenmesinde kullanılır;

—Her iki şirket malları, ancak infisah eden bir anonim şirket mevcudunun pay sahiplerine dağıtılması caiz olduğu anda birleştirilebilir;

---

<sup>131</sup> Yücebaş, Önder. **Şirket Birleşmeleri ve Türkiye Uygulaması**. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005, s. 46.

<sup>132</sup> TTK. Md. 451.

—Şirketin infisahı, ticaret siciline tescil olunur. Şirket borçları tediye veya temin edildikten sonra ticaret sicilinden infisaha ait kayıt silinir ve keyfiyet ilan olunur;

—İnfisahın tescilinden sonra devralan şirketçe infisah eden şirketin pay sahiplerine karşılık olarak verilecek hisse senetleri, birleşme mukavelesi hükümlerine göre kendilerine teslim olunur.

Bununla birlikte devralma yoluyla gerçekleşen birleşmede yapılması gerekli olan işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>133</sup>

— Birleşme esnasında yapılması gereken ilk işlem birleşmeye taraf iki şirketin finansal yapılarının irdelenmesi olmalıdır. Söz konusu şirketlerin finansal yapıları irdelendikten sonra Birleşme koşulları şirketlerin türüne göre organları tarafından görüşülmelidir. Birleşme kararı alınmadan önce şirketlerin organları birleşme işlemini kabul, izin verdiklerine dair karar almaları sağlıklı olacaktır.

— İkinci aşama ise bilirkişi incelemesi ve birleşme sözleşmesinin hazırlanmasıdır.

— Bir şirket diğer bir şirkete iltihak edecektir. Yani bir şirket diğer bir şirketin bünyesine girecektir. Dolayısı ile devir alan şirketin sermaye yapısında bir değişiklik olacak, şirketin sermayesi artacaktır. Devir olunan şirketin malvarlığı devir alan şirketin sermayesinin bir kısmını oluşturacaktır. Bu durumda devir olunan şirketin mal varlığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu mal varlığının değerlendirilmesi de mahkemece atanacak bilirkişiler olmalıdır. Bilirkişiler inceleme sırasında her iki şirketin öz sermayelerini tespit eder, devir alan şirketin yapması gereken sermaye artırımının tutarını ve değiş-tokuş ölçütlerini hesaplar ve birleşmenin önünde bir sakınca olup olmadığını inceler.

---

<sup>133</sup> Uslu, Ozan. "Ticaret Şirketlerinde Birleşme-Devir-Bölünme-Nevi Değiştirme Esasları ve Vergisel Boyutu", [http://www.alomaliye.com/ozan\\_uslu\\_birlesme\\_devir.htm](http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_birlesme_devir.htm), (Erişim tarihi:18.08.08).

— Birleşmeye karar veren şirketler mahkemeye başvururken, karar verilen bir örneğe göre düzenlenmiş olan her iki şirketin ara bilânçosu mahkemeye sunulmalıdır.

—Bu aşamadan sonra birleşme sözleşmesinin hazırlanmasına geçilmelidir.

—Devir sözleşmesi düzenlendikten sonra; Birleşme ilgili şirketlerce karara bağlanmalıdır. Bu kararlar da tescil ve ilan edilmelidir. Birleşmeye karar veren şirketler aralarında tespit edecekleri bir örneğe göre düzenleyecekleri bilânçolarını da bu karar ile birlikte ilan ettirmek durumundadırlar. Ayrıca birleşme sebebiyle varlıkları sona erecek şirketler, kendilerine ait borçların ne şekilde ödeneceğine dair düzenleyecekleri beyannameyi de bilânçoları ile birlikte ilan ettirmelidirler.<sup>134</sup>

— Birleşme kararının verilmesi için birleşmeye karar veren şirketler, yetkili organlarını toplantıya çağırmak için tüm şekil şartlarını yerine getirmelidir.

— Birleşme kararı, ilan gününden itibaren üç ay sonra geçerli olur. Ancak; Birleşmeye karar veren şirketler borçlarını ifa eder veya borçlarına karşılık bir parayı T.C. Merkez Bankası veya muteber başka bir bankaya tevdi etmiş ise ya da alacaklılar şirketlerin birleşmesine razı olmuş ise birleşme karar gününden itibaren geçerli olacaktır. Borç karşılığının bankaya tevdi edildiğinin de ilan olması gerekmektedir.

— Birleşmeye karar veren şirketlerin, alacaklılarından her birinin ilan tarihinden itibaren üç ay içerisinde birleşmeye itiraz etme hakkı mevcuttur. İtiraz eden alacaklı itiraz hakkından vazgeçmedikçe veya söz konusu itirazın yersiz olduğuna dair mahkeme kararı kesinleşmedikçe birleşme işlemi gerçekleştirilemez, birleşme hüküm ifade etmez.

— Son olarak ise devir bir infisah sebebi olması nedeniyle devralınan şirket infias olunur. Anonim şirketlerde birleşme sözleşmesinin genel kuruluca kabulü infisahın kabulü, alınan kararın da tescili, şirketin infisahının tescili olarak kabul edilir. Diğer şirketlerde ise birleşmenin gerçekleşmesi ile infisah olunur, tescil işlemi ise bildirici bir nitelik taşımaktadır.

---

<sup>134</sup> TTK Md. 148, 149.

### 2.2.5.2. Yeni Şirket Kurulması

Yeni şirket kurulması şeklinde birleşmede, birden çok şirketin malları yeni kurulacak bir şirket tarafından devralınır ve bu şekilde adı geçen şirketlerin malları tasfiye edilmeksizin yeni şirkete geçer. Böyle bir birleşme hakkında, anonim şirketlerin kurulmasına ve bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınmasına dair olan hükümler uygulanır.<sup>135</sup>

Bu durumda TTK'nın 452. maddesine göre uygulanması gerekli olan hükümleri şu şekilde sıralayabiliriz:

—Şirketler imzaları noterce tasdikli birleşme sözleşmesinde; birleştiklerini, yeni anonim şirketin ana sözleşmesini tanzim ettiklerini, bütün hisselerin taahhüt olduğunu, mevcut şirketlerin mallarını sermaye olarak yeni şirkete koyduklarını ve yeni şirketin lüzumlu organlarını tayin ettiklerini tespit ederler.

—Birleşme sözleşmesi birleşen şirketlerden her birinin genel kurulu tarafından onaylanır.

—Birleşme kararının onaylanmasıyla tamamlanan yeni şirket esas mukavelesini müteakip, kanuna uygun kuruluşu tamamlanarak, keyfiyet tescil ve ilan edilir

—Tescilden sonra eski şirketlerin hisse senetleri karşılığında birleşme sözleşmesi uyarınca yeni şirketin hisse senetleri verilir.

Bu hükümler dışında özellik arz eden diğer işlemler şu şekildedir: <sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> Yücebaş, Önder, a.g.t., s. 47.

<sup>136</sup> Sakal, Mustafa, Mustafa Alpaslan ve Ozan Uslu. "Ticaret Şirketlerinde Birleşme-Devir-Bölünme-Nevi Değişirme Esasları ve Vergisel Boyutu", **Mali Çözüm**. Sayı: 82, Temmuz-Ağustos 2007, s. 109.



— Bu tür birleşmede yeni bir şirket kurulacağı ve yeni kurulan bu şirketin sermayesini, sermaye olarak konulan bu malların da değerlendirilmesi gereklidir. Mahkeme incelemesinde bilirkişilerin belirlemesi gereken hususlardan bir tanesi aynı sermaye olarak konulacak bu varlıkların değerlendirilmesidir.

— Farklılık gösteren başka bir hususta yeni kurulacak bir şirket söz konusu olduğu için, şirket kuruluşuna ilişkin tüm işlemler yerine getirilmelidir. Yapılması gereken son işlemde yeni bir şirket kurmak suretiyle birleşme kararı alan iki veya daha fazla şirketin infisahlarının tescilidir.

### **2.2.5.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketçe Devralma**

Bu duruma ilişkin yer alan düzenlemede, bir anonim şirketin bütün aktif ve pasifiyle birlikte sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tarafından devralınmasında, devralan komandit şirketin komandite üyelerinin, infisah eden anonim şirket borçlarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiş ve diğer hususlara ilişkin ise, bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınması hakkındaki, yani yukarıda devralma hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>137</sup>

### **2.2.5.4. Kamu Tüzel Kişisince Devralınma**

Bu halde, bir anonim şirketin malları devlet, vilayet, belediye gibi bir amme hükmi şahsiyeti tarafından devralınırsa, bu şirketin genel kurulu, infisah hakkındaki hükümlere göre tasfiye yapılmamasına karar verebilir ve verilen bu karar tescil ve ilan ettirilir. Tescil ile şirketin varlıkları ve borçları amme hükmi şahsına intikal etmiş olur ve ticaret sicilinden şirketin unvanı silinerek durum ilan edilir.<sup>138</sup>

---

<sup>137</sup> TTK. Md. 453.

<sup>138</sup> TTK. Md. 454.

### **2.2.6. Limited Şirketlerin Birleşmesi ve Devri**

Daha öncede belirtildiği üzere TTK'ya göre birleşme ve devir işlemleri için bu işlemleri yapan firmaların aynı türden olması gerekmektedir. Bu sebeple limited şirketler sadece limited şirketlerle birleşebilirler ya da başka bir limited şirket tarafından devralınabilir.

TTK'da Limited şirket bölümünde birleşme ve küll halinde devire ait hükümler bulunmamaktadır. Anonim şirketlere ait hükümlere atıfta da yapılmıştır. Bu nedenle limited şirketin birleşme ve devrine ilişkin işlemler anonim şirket için yer alan hükümlere göre yapılacaktır. Ancak dikkat edilmesi gereken konu ise birleşme ve devirde ortak sayısının elliyi geçmemesi gerekir.<sup>139</sup>

### **2.2.7. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Birleşmesi ve Devri**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket diğer bir sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketle ya da bir anonim şirketle birleşebilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin birleşme ve devirleri, TTK'nın 476/2. maddesinde yer alan yollama hükmü ile anonim şirketlerin birleşme ve devrine ilişkin hükümlere göre yapılır.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> TTK Md. 504.

<sup>140</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 62.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR İŞLEMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İRDELENMESİ

#### 3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye

KVK'da tasfiye hükümleri,<sup>141</sup> sermaye şirketlerinin nevilerine göre ayırım yapılmaksızın, bütün kurumlara uygulanmak üzere ortaya konulmuştur. Buna göre KVK'da yer alan tasfiye hükümleri, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler hakkında hiçbir farklılık gözetmeksizin aynen uygulanmaktadır.<sup>142</sup>

Kurumlar Vergisi kanununda tasfiyenin genel bir tanımı yapılmamıştır. Ancak, anılan kanunun 17. maddesinde her ne şekilde olursa olsun tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin yer alacağı belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca vergilendirme yönünden kurumun tasfiye giriş nedeni önemli olmayıp, önemli olan tasfiyeye girmesidir.<sup>143</sup>

Yukarıda açıklandığı üzere, mali ve hukuki ilişkilerini sona erdirmek amacıyla tasfiye haline giren şirketlerde, bu organik çözülmenin ne şekilde gerçekleşeceği TTK'da düzenlenmiştir. Ancak, normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi, tasfiye faaliyetinin de bir takım vergisel sonuçları vardır. Tasfiye haline giren sermaye şirketlerinin vergileme esasları KVK'da yer almıştır.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> KVK Md. 17.

<sup>142</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 99.

<sup>143</sup> Kökey, Yalçın, "Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergisel Durumları", **Vergi Dünyası**. Sayı: 12, Ağustos 1982, s. 44.

<sup>144</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 19.

### **3.1.1. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanmasında Mükellefiyet**

Çalışmamızın bu bölümünde tasfiyeye ilişkin KVK hükümlerinin uygulanmasında tam ve dar mükellefiyet ayrımı tanımlanmaya çalışılacaktır.

#### **3.1.1.1. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanması Açısından Tam Mükellefiyet**

Kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan sermaye şirketleri tam mükellefiyet esasında vergilendirilir. Tam mükellefiyet esasında vergilendirme demek, sermaye şirketlerinin gerek Türkiye’de ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmasıdır.<sup>145</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda; kanuni merkezin, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkez olduğu, iş merkezinin de, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez olduğu belirlenmiştir. Bu cümleden olarak tam mükellefiyete tabi sermaye şirketleri hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer verilen tasfiye hükümleri aynen uygulanacaktır.<sup>146</sup>

#### **3.1.1.2. Tasfiye Hükümlerinin Uygulanması Açısından Dar Mükellefiyet**

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan sermaye şirketleri dar mükellefiyet esasında vergilendirilir.<sup>147</sup>

Dar mükellefiyet esasında vergilendirmede, dar mükellefiyete tabi sermaye şirketlerinin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergileme söz konusudur. Başka bir anlatımla kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançlar Türkiye’de beyana ve vergilendirmeye konu edilemez.<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> KVK Md. 3/1.

<sup>146</sup> Mergen, Güler, a.g.t., s. 31.

<sup>147</sup> KVK Md. 3/2.

<sup>148</sup> Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**. 3. Baskı İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999, s. 167.

Dar mükellef kurumların tasfiye sürecinde, tasfiye hükümlerinin uygulanacağı 5520 sayılı KVK'nın 22. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bununla birlikte aynı kanunun 26. maddesinde yabancı kurumların tasfiye kârları ile ilgili olarak bir hükme daha yer verilmiştir.<sup>149</sup>

Bu madde hükmüne istinaden, dar mükellefiyete tabi sermaye şirketlerinin, Türkiye'de faaliyetlerinin sona ermesi halinde oluşan tasfiye kârları gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi diğer kazanç ve iratlar çerçevesinde değerlendirilerek özel beyan esasında vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Kısaca, dar mükellefiyette Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiye hükümleri uygulanmayacak, Türkiye'deki işletmeye dâhil varlıkların işletme dışına çıkarılmasından doğan kazançlar, özel beyan esasında vergiye tabi olacaktır.

### **3.1.2. Tasfiye Dönemi**

Vergi Usul Kanunu'na göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Diğer taraftan, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmektedir.<sup>150</sup> Bu durum uygulama da KVK'nın 16. maddesinde de yer almış ve kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içerisinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Ancak bu durum tasfiye sürecine giren kurumlar için farklılık göstermiştir.

İnfisah edip tasfiye haline giren bir kurumun vergilendirme dönemi, takvim yılına dayalı normal hesap dönemi veya VUK'nun 174. maddesine göre saptanmış özel hesap dönemi olmayıp, KVK'nın 17. maddesinde belirlenmiş bulunan tasfiye dönemidir.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 21.

<sup>150</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dünder, a.g.e., s. 48.

<sup>151</sup> Kumuşoğlu, A. Cihat. "Kurumlarda Tasfiye Kârı ve Tespiti", **Vergi Dünyası**. Sayı: 28, Aralık 1983, s. 17.

KVK'nın 17. maddesinin 1 numaraları fıkrası uyarınca tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde esas alınacak tasfiye dönemlerinin belirlenmesinde, tasfiye işlemlerinin aynı yıl içinde tamamlanıp tamamlanmaması özellik arz etmektedir.<sup>152</sup> KVK'nın 17/1-a bendi hükmü uyarınca tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.<sup>153</sup>

### **3.1.2.1. Aynı Takvim Yılında Başlayan ve Biten Tasfiyede Tasfiye Dönemi**

Bu durumda tasfiye dönemi tasfiyeye girilen tarihte başlayacak, tasfiyenin bittiği tarihte sona erecektir<sup>154</sup>. Örneğin: X A.Ş. genel kurulu 05.03.2008 tarihinde tasfiye kararı almış ve söz konusu bu karar 09.03.2008 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Mükellef kurumun tasfiye işlemleri 20.12.2008 tarihinde tamamlanmak suretiyle ticaret siciline tescil edilmiştir. Bu durumda mükellef kurumun tasfiye işlemleri aynı takvim yılında tamamlanmış olduğundan tasfiye dönemi 09.03.2008–20.12.2008 tarihleri arasındaki dönemdir.

### **3.1.2.2. Birden Fazla Yıla Yayılan Tasfiyede Tasfiye Dönemi**

Tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı; tasfiyenin sona erdiği dönem için ise, ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönemler bağımsız birer tasfiye dönemi sayılır.<sup>155</sup> Tasfiyenin sona erdiği dönem için yıllık tasfiye dönemi takvim yılının sonuna uzamaz. Tasfiyenin sona erdiği yılda yılın başı ile tasfiyenin sona erdiği gün tasfiye dönemidir.

---

<sup>152</sup> Tekin, Cem ve Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları. Nisan 2007, s. 814.

<sup>153</sup> Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2008, s. 678.

<sup>154</sup> Çakmak, Şefik. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**. Ankara Smm Odası Yayını. Yayın No: 58. Şubat 2008, s. 335.

<sup>155</sup> Bahar, Cevdet Okan, "Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı-I", **Yaklaşım**. Sayı: 168, Aralık 2006, s. 128.

Örneğin: X A.Ş.'nin tasfiye işlemleri 07.05.2011 tarihinde tamamlanıp ticaret siciline tescil edildiğini kabul edelim. Bu durumda tasfiye dönemleri:09.03.2008–31.12.2008 tarihleri birinci tasfiye dönemi, 01.01.2009–31.12.2009 ikinci tasfiye dönemi, 01.01.2010–31.12.2010 üçüncü tasfiye dönemi, 01.01.2011–07.05 2011 dördüncü tasfiye dönemi olacaktır.

### 3.1.2.3.Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Yukarıda bahsettiğimiz dönemler içerisinde tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Buna bağlı olarak tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet dönemi beyannamelerinin yerine geçer. Geçici vergiye ilişkin yükümlülükler vazgeçme kararının alındığı tarihi kapsayan geçici vergi dönemi itibariyle başlar.<sup>156</sup>

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi	14/3/2006
Tasfiyeden vazgeçme tarihi	15/5/2008
I. Tasfiye dönemi	14/3/2006-31/12/2006
II. Tasfiye dönemi	1/1/2007-31/12/2007
Normal beyan dönemi	1/1/2008-31/12/2008

Örnekten de anlaşılacağı üzere, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yıl başı itibarıyla normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15/5/2008) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (1/5/2008) itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.

<sup>156</sup> Şenyüz, Doğan. **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 126.

### 3.1.3. Tasfiye Kârının Hesaplanması

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır.<sup>157</sup> Tasfiye kârı ise, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.<sup>158</sup>

Tasfiye dönemine giren sermaye şirketleri bu süreci sonlandırmaya çalışırken sınırlı şekilde gösterdikleri faaliyetleri içerisinde kâr da elde edebilirler. Bilindiği üzere elde edilen bu kâr tasfiye kârı içerisinde değerlendirilir. Ancak tasfiye kârı esas itibariyle daha önceki dönemlerde doğmuş fakat vergilendirilmemiş kazançlardan oluşur. Vergilendirilmemiş bu gizli ihtiyatları da genel anlamda duran varlıkların dönemler itibariyle cari değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki farktan oluşur. İşte, tasfiyeye giren kurumların vergiye tabi tutulacak kazançları, büyük ölçüde bunlardan kaynaklanır.

Tasfiye halindeki kurumlarda kurum kazancı, 5520 sayılı KVK 17/4'de de belirtildiği üzere servet değerine göre tespit edilir. 5520 sayılı KVK'nın 17/5. maddesinde, tasfiye dönemi başındaki ve tasfiye dönemi sonundaki servet değerinin, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu belirtilerek, esasında servet değerinin öz sermayeden farklı olmadığı vurgulanmıştır.<sup>159</sup>

Servet değeri tanımı 5520 sayılı KVK ile genişletilerek, sadece dönem başı servet değeri değil, dönem sonu servet değeri de tanımlanmıştır.<sup>160</sup>

---

<sup>157</sup> Canoğlu, M. Ali, "Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Sonuçlar Dönem Karı veya Zararı Dışında Ayrı Hesaplarda İzlenmelidir", **Vergi Dünyası**. Sayı: 164, Nisan 1995, s. 6.

<sup>158</sup> Bahar, Cevdet Okan. "Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı-II", **Yaklaşım**. Sayı: 169, Ocak 2007, s. 136.

<sup>159</sup> Ercan, İbrahim. "Tasfiye, Tasfiye Dönemi ve Tasfiye Karının Tespiti", **Mali Çözüm**. Sayı: 85, Ocak-Şubat 2008, s. 192.

<sup>160</sup> Tekin, Selçuk. "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında Yer Alan Tasfiye Hükümleri", **Vergi Sorunları**. Sayı: 210, Mart 2006, s. 60.



### 3.1.3.1. Tasfiye Kârı ve Tasfiye Payı

Anonim ortaklığın ekonomik sahipleri olarak nitelendirilebilecek pay sahipleri, esas sermayeye katılmış bulunmaları nedeniyle, her yıl kârdan yararlanabilecekleri gibi, tasfiye durumunda ortaklık malvarlığından kendilerine düşeni isteyebilirler.

Tasfiye haline giren kurumların vergi matrahı, tasfiye kârını oluşturduğuna göre, tasfiye dönemleri süresince elde edilen kârlara tasfiye kârı denmektedir. Tasfiye payı ise, tasfiye karı üzerinden hesaplanan vergi ve itirazlı tarhiyatlar ile İİK'nın 207'nci maddesine uygun olarak hesaplanan ve İİK'nın 206'ncı maddesindeki ilk üç sırada yazılı alacaklılar için karşılık ayrıldıktan sonra kalan ve ortaklar için paylaştırmaya esas olan değeri ifade eder. Ancak yine de, tasfiye kârı ile tasfiye payının aynı nitelikte mi yoksa farklı kavramlar mı olduğu hususu tartışılmaktadır. Bu bakımdan bu iki kavram hakkında iki farklı görüş bulunmaktadır.

1. Görüş<sup>161</sup>: Tasfiye payı ile tasfiye kârı (kar payı) aynı niteliktedir. Kâr payının vergilendirilmesine ilişkin hükümler tasfiye payının vergilendirilmesi için de geçerlidir. Tasfiye payını elde eden ortak gerçek kişi ise; GVK'nın 75, 85 ve 86'ncı maddeleri hükümleri dikkate alınarak vergilendirme yapılacaktır.

2. Görüş<sup>162</sup>: Tasfiye payı ile tasfiye kârı aynı nitelikte değildir. Tasfiye kârında; ortak elinde bulundurduğu hisse senedi veya ortaklık payı sayesinde kârdan pay almaktadır. Kârdan pay aldıktan sonrada söz konusu ortaklık hissesi veya hisse senedi kendi elinde kalmaktadır. Yani ortağın varlıklarında bir azalma olmamaktadır. Oysaki tasfiye payında durum farklıdır. Tasfiye payı ortaklara, kurumun tasfiye edilmesinden; bir başka deyişle ortadan kaldırılmasından sonra; verilmektedir. Yani, tasfiye payını alan ortağın elinde, ortaklık hissesi veya hisse senedi kalmamaktadır. Çünkü şirket tüzel kişiliği ortadan kalkmıştır. Böyle bir şirket artık yoktur. Olmayan bir şirketin ortaklık payından veya hisse senedinden bahsedilemez.

---

<sup>161</sup> Gelir idaresi bu görüşü savunmaktadır. Bk. İstanbul Defterdarlığı, Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün, 11.11.2004 T. ve 15595 Sy. özeldesı.

<sup>162</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 242.

Kısacası, tasfiye payı, varlıkların satılması, alacakların tahsili, borçların ödenmesinden sonra kalan tutardan ortağın kendisine düşen pay olmaktadır. Bu nedenle ortağın elinde bulundurduğu ortaklık payını veya hisse senedini kendisine düşen pay karşılığında elden çıkarması halinde değer artış kazancı elde edilmiş olur.

Bize göre, ikinci görüş doğru olan görüştür. Çünkü TTK ve KVK hükümleri incelendiğinde, tasfiye kalanından veya tasfiye payından söz edildiği görülecektir. Bunun anlamı ise, tasfiye işlemlerinin bitmesinden sonraki son aşama prosedürlerinin anlatılmasıdır.

Kişisel düşüncelerimizi destekleyen hukuki dayanaklarımız ise şu şekildedir:

Tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten sonra kalan mevcudun pay sahipleri arasında dağıtılması esastır.<sup>163</sup> Bununla beraber alacaklıları üçüncü defa davetten itibaren bir yıl geçmedikçe mevcudun dağıtılması mümkün değildir. Ancak hal ve duruma göre alacaklılar için bir tehlike bulunmadığı, özellikle teminat verildiği takdirde mahkeme bir yıl geçmeden dahi dağıtımına izin verebilir.<sup>164</sup> Dağıtım, esas sözleşme veya genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça nakit olarak yapılır.<sup>165</sup> Yine dağıtım, esas sözleşme veya genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça pay sahipleri arasında “ödedikleri sermayeler” ve paylara bağlı imtiyaz hakları nispetinde olacaktır.<sup>166</sup> Tasfiye sonucuna katılmak, pay sahibi için bir müktesep haktır.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup> TTK. Md. 447.

<sup>164</sup> TTK. Md. 447/2.

<sup>165</sup> TTK. Md. 447/3.

<sup>166</sup> TTK. Md. 447/1.

<sup>167</sup> TTK. Md. 385/2.

Öte yandan anonim ortaklıkların infisahı halinde, malvarlığının kullanılması hakkında esas sözleşmede başka bir hüküm bulunmadığı takdirde, her pay sahibi, tasfiye sonucuna pay oranında katılma hakkına haizdir.<sup>168</sup> Buna tasfiye payı hakkı denir. Tasfiye payı hakkı, pay sahibinin, anonim ortaklığın malvarlığı üzerinde ekonomik mülkiyete sahip bulunmasından kaynaklanır.<sup>169</sup> Bu nedenle tasfiye payı ortaklık sıfatından doğan bir haktır.<sup>170</sup>

Anonim ortaklıkta pay sahipleri paya bağlı olarak belirli dönemlerde ortaya çıkan ve kanun, ana sözleşme veya genel kurul kararları gereğince dağıtılması gereken safi kâra payları nispetinde katılma hakkına sahiptirler.<sup>171</sup>

Pay sahipleri, kârın tespit ve dağıtımı ile ilgili genel kurul toplantılarına ve görüşmelerine katılma, dağıtılmasına karar verilen ve kendilerine isabet eden kâr payının ödenmesini isteme ve dağıtılabılır kârın belirlenmesine ilişkin genel kurul kararlarının kanun, ana sözleşme ve objektif iyi niyet kurallarına aykırılığı gerekçesiyle iptal davası açma gibi haklara sahiptirler.<sup>172</sup>

Kâr payı kavramı, pay sahipleri ve kâra katılmaya yetkili kişilere, genel kurulca dağıtılmasına karar verilen kârdan, bunların her birisine düşen payı ifade etmektedir.<sup>173</sup>

Tasfiye payını elde eden ortak, bu payını elden çıkardığında, elde edilen tutar, hisse senedi satış kazancı olarak değerlendirilmelidir. Gerçek kişilerde; GVK'nın mük. 80'inci maddesinin 4'üncü bendi<sup>174</sup> ile 85 ve 86'ıncı maddeleri hükümlerine göre değer artış kazancı olarak vergilendirme yapılmalıdır.

---

<sup>168</sup> TTK. Md. 455.

<sup>169</sup> Tekinalp, Ünal, Reha Poroy ve Ersin Çamoglu. **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**. 10. Baskı Arıkan Kitap Evi, İstanbul, Eylül 2005, s. 531.

<sup>170</sup> Tekinalp, Ünal, Reha Poroy ve Ersin Çamoglu, a.g.e., 432.

<sup>171</sup> Öztürk, Bünyamin, "Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirme", **Mali Pusula**. Sayı: 17, Mayıs 2006 Ücretsiz Ek, s. 6.

<sup>172</sup> Öztürk, Bünyamin, a.g.m., s. 6.

<sup>173</sup> Öztürk, Bünyamin, a.g.m., s. 6.

<sup>174</sup> GVK'nın mük. 80'inci maddesinin 4'üncü bendi su şekildedir: "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artışı kazançlarıdır.

### 3.1.3.2. Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri

KVK'nın 17'nci maddesinde; "Tasfiye dönemi başındaki servet değerinin kurumun tasfiyeye girdiği tarihteki bilânçosunda tespit edilen öz sermayesi" olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.<sup>175</sup> Bilindiği üzere öz sermayeyi şu formülle ifade etmek mümkündür. Gerçek Aktif – Borçlar= Öz sermaye veya (Ödenmiş Sermaye + Her Türlü Yedek Akçe) – Geçmiş Yıl Zararları = Öz sermaye<sup>176</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye dönemi başındaki servet değerini, öz sermayeye atıf yaparak tanımlayan 17'nci maddesinde, ayrıca bazı belirlemeler yapılmıştır. Buna göre, aşağıdaki belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dâhildir.

#### 3.1.3.2.1. Vergi Kanunlarına Göre Ayrılmış Olan Her Türlü Amortismanlar ve Karşılıklar ile Sigorta Şirketlerinin Teknik Karşılıkları

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 örgütlenme giderleri, itfa payları, peştamallıkların itfa payları ve özel maliyet bedellerinin itfa payları) ve karşılıklar (Şüpheli alacaklar karşılığı) ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları (muallâk hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat matematik karşılıkları) tasfiye dönemi başındaki öz sermayeye dâhil edilmez.<sup>177</sup>

<sup>175</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 217.

<sup>176</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 107.

<sup>177</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 107.

Belirtilen amortismanlar, karşılıklar ve sigorta teknik karşılıklarının tasfiye dönemi basındaki öz sermayeye dâhil edilmeksizin, dönem sonu öz sermayeye eklenip vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu pasif kalemlerin tasfiyenin bir yıldan daha fazla sürdüğü durumlarda hangi dönemde dönem sonu servet değerine eklenerek vergilendirilmesi gerektiği hususunda ciddi endişeler bulunmaktadır.<sup>178</sup>

Birincisi, her türlü amortismanlar, tasfiye esnasında satılan iktisadi kıymetlere ait olanların kâra intikal ettirilmesi gerekmektedir. Böylece aktifte varlığı kalmayan iktisadi kıymetlerin amortismanları kâra intikal ettirilmesi nedeniyle söz konusu yasada böyle bir hüküm bulunuşu anlamsız kalmaktadır.<sup>179</sup>

Ancak birden fazla yıl süren tasfiyelerde tasfiye dönemleri itibariyle kârın belirlenmesinde, yıl içinde satılan değerlere ait amortismanların satış anında kâra intikal ettirilmemiş olanları yılsonundaki servet değerine eklenerek vergilendirilmesi sağlanmalıdır.<sup>180</sup> Bir diğer ifadeyle işletme aktifinde mevcut bulunan iktisadi değerlerin amortismanları kesinlikle dönem sonu servet değerine intikal ettirilmemesi gerekir.<sup>181</sup>

İkincisi, karşılıkların tasfiyenin birden fazla yıl devam etmesi halinde birinci yılın sonundaki servet değerine eklenmesi halinde mükellefe tanınan yasal imkânları ortadan kaldırır. Zira söz konusu karşılığın kâra intikali için, bu karşılığın neden olduğu alacağın tahsil edilmesi gerekmektedir. Hal böyle olunca henüz tahsil edilmeyen veya edileceği konusunda da herhangi bir fikir sahibi olunmayan alacaklara ilişkin karşılığın dönem sonu servet değerine eklenmesi vergileme tekniğine de uygun bulunmamaktadır. Diğer taraftan bahsi geçen alacağın tasfiye sonuçlanana kadar tahsil edilmemesi veya tahsili imkansız hale gelmesi durumunda değersiz alacak haline dönüşmesi söz konusu olacağından, şüpheli alacak karşılığı hesabı ortadan kaldırılacaktır. Bu durumda da dönem sonu öz sermayeye eklenecek herhangi bir karşılık da bulunmayacaktır.<sup>182</sup>

---

<sup>178</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 56.

<sup>179</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 108.

<sup>180</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 361.

<sup>181</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 108.

<sup>182</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 109.

Üçüncüsü, sigorta teknik karşılıkları, birden fazla yıl devam eden tasfiyelerde mutlaka tasfiyenin sonuçlandığı dönemin dönem sonu servet değerine eklenmesi yerinde olacaktır. Zira tasfiye boyunca da yükümlülükleri devam eden sigorta şirketlerinin teknik karşılıklardan ne kadarlık kısmın kendi lehlerine kalmış olacağı ancak tasfiye sonuçlandığında belli olacaktır. Hal böyle olmasına karşın tasfiye dönemi başında, söz konusu teknik karşılıkların dönem sonu servet değerine eklenmesi, sigorta şirketlerinin tasfiyenin devamı süresince yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engeller.<sup>183</sup>

#### **3.1.3.2.2. Hissedar veya Sahip Olmayan Kimselere Dağıtılacak Olan Kazanç Kısmı**

Kurumlar, hissedarları veya şirket müdürü ve çalışanları gibi hissedar olmayan kimselere dağıtılmak üzere kârdan pay ayırabilirler. Söz konusu miktarlar dağıtılmadığı sürece bilânçonun pasifinde özel bir hesapta tutulurlar. Tasfiye dönemi başı öz sermayesine dâhil edilmezler. Şayet bunlar ayrılış amacına uygun olarak tasfiye döneminde hak sahiplerine ödenmemişse tasfiye dönemi sonu servet değerine ilave edilirler.<sup>184</sup>

#### **3.1.3.2.3. Mevcut Sermayeye İlave Olarak Ortaklar veya Sahipleri Tarafından Yapılan Ödemeler**

Tasfiye esnasında ortaklar veya sahipleri tarafından mevcut sermayeye ilaveten yapılan ödemeler, vergilendirilmemesi amacıyla, tasfiye dönemi başındaki servet değerine ilave edilir.

Ortakların ve sahiplerin mevcut sermayeye ilave dışında normal alacak-borç ilişkileri nedeniyle ödedikleri tutarlar tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenmeyeceği tabiidir.

---

<sup>183</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 363.

<sup>184</sup> Ercan, İbrahim, a.g.m., s. 193.

#### **3.1.3.2.4. Tasfiye Esnasında Elde Edilen ve Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç ve İratlar**

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratların tasfiye sırasında elde edilmiş olması halinde, bu kazanç ve iratların tasfiye kârı dışında tutularak vergilendirilmemesi için, tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenmesi gerekir.<sup>185</sup>

#### **3.1.3.3. Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri**

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir.<sup>186</sup> Ancak, bu bilânço, normal bilânçolarda yer alan çeşitli aktif ve pasif kalemlerini içermeyip; bir yanda mevcutların paraya çevrilmesi, alacakların tahsili ve borçların ödenmesi sonunda kalan değer; diğer yanda bu değer dağıtılacağı gerçek ve tüzel kişileri gösteren basit bir tabloda ibarettir.<sup>187</sup>

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir. Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine eklenecektir.

Ayrıca yukarıda “Tasfiye Dönemi Basındaki Servet Değeri” başlığı altında belirtilen kalemlerin, açıklamalar çerçevesinde tasfiye dönemi sonundaki servet değerine de ekleneceği unutulmamalıdır.<sup>188</sup>

Yukarıda yapılan açıklamaları özetlemek gerekirse tasfiye kâr/zararı aşağıdaki şekilde belirlememiz gerekir:<sup>189</sup>

- Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri (Öz sermaye) (+)
- Vergi kanunlarına göre ayrılmış her türlü amortismanlar

<sup>185</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 110.

<sup>186</sup> Ercan, İbrahim, a.g.m., s. 194.

<sup>187</sup> KVK Md. 17.

<sup>188</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 110.

<sup>189</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 111.

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 Kârı/Zararı	(+)/(-)

#### 3.1.3.4. Tasfiye Kârının Hesaplanmasına İlişkin Diğer Konular

— Tasfiye kârının hesaplanması sırasında KVK'nın 8, 9, 10 ve 11'inci maddelerinde düzenlenen indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınacaktır.<sup>190</sup> Yani tasfiye kârının belirlenmesinde gider olarak matrahtan indirilecektir. KVK'nun 11'inci maddesinde yazılı giderler ise tasfiye kârının belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyecek, yani matrahtan indirilmesi söz konusu olmayacaktır.<sup>191</sup>

Böylece tasfiye kârı, normal kurum kazancının tespitinde uygulanan esaslar çerçevesinde tespit edilmiş olacaktır.<sup>192</sup>

— Sermaye hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecektir.<sup>193</sup>

<sup>190</sup> Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2008, s. 684.

<sup>191</sup> KVK Md. 17.

<sup>192</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 111.

<sup>193</sup> Doğrusöz, A. Bumin. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**. İstanbul Smm Odası Yayını. Yayın No: 85. İstanbul 2007, s. 288.



— Tasfiye öncesi normal faaliyet dönemlerine ilişkin mali bilânço zararları beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, tasfiye kârının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınır.

Burada zarar mahsubu için beş yıllık sürenin, tasfiye işlemlerinin bir yıldan fazla sürmesi halinde nasıl dikkate alınacağı hususunun açıklanması gerekmektedir. Buna göre tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tüm tasfiye süresi tek dönem olarak kabul edildiğinden, tasfiyenin başlangıç tarihinden geriye doğru beş yıllık süreye ilişkin kurumun mali bilânço zararları tasfiye kârının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınacak yani matrahtan indirilecektir.<sup>194</sup>

— Tasfiye öncesi ayrılan yenileme fonu tasfiye kararının verildiği dönem kurum kazancına eklenmesi gerekir.

— Sermaye ve yedek akçelerin enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan enflasyon farklarının geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmeyen veya sermayeye ilave edilmeyen tutarları tasfiye girişinde veya tasfiye dönemlerinin herhangi birinde veya tasfiyenin tamamlandığı dönemde tasfiye kârına ilave edebilirler.<sup>195</sup>

— Aktifleştirilmiş kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştamallıkların itfasına tasfiye dönemlerinde de devam edilir. Ancak tasfiyenin sonuçlanması halinde, henüz itfa edilmeyen tutarın tamamı o dönemde giderleştirilir.<sup>196</sup>

---

<sup>194</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 112.

<sup>195</sup> Araz, Mahir Aydoğın. “Tasfiye Halinde KVK, Geçici 23. Madde Uygulaması ve Tasfiye Payının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 176, Nisan 1996, s. 102.

<sup>196</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s.116.

— Özel maliyet bedelleri tasfiye süresinde kiralanın yer terk edilmediği sürece normal itfaya devam olunur. Tasfiye tamamlandığında veya tamamlanmazdan önce kiralanın yerin terki halinde, itfa edilmeyen özel maliyet bedeli ilgili tasfiye dönemi giderlerine kaydedilir.<sup>197</sup>

### 3.1.4. Tasfiye Beyannamesinin Verilmesi

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden vergi dairesine beyanname ile bildirmeleri üzerine hesaplanır.

Tasfiye kârı beyanname ile beyan edilir ve vergilendirilir. Normal kurumlar vergisi beyannamesi kullanılmaz. Tasfiye beyannamesi verilir. Bu beyannameye bilânço, gelir tablosu, tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi yapılarak eklenir.<sup>198</sup>

KVK'ya göre tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.<sup>199</sup>

KVK Md. 17/2. ve 14' üncü madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde tasfiye dönemlerine ait tasfiye beyannamelerinin tasfiye döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Tasfiyenin neticelenmesi durumunda son tasfiye dönemine ait beyannamenin, bilânçonun ve nihai hesabın kesinleşmesinde itibaren 30 gün içerisinde verilmesi gerekmektedir.<sup>200</sup>

---

<sup>197</sup> Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**. PricewaterhouseCoopers Türkiye Vergi Hizmetleri. Ekim 2006, s. 54.

<sup>198</sup> Çakmak, Şefik, a.g.e., s. 338.

<sup>199</sup> KVK Md. 17/2.

<sup>200</sup> Yıldırım, A. Haydar ve Olcay Kolotoğlu. "Tasfiye Beyannamelerinin Verilme Zamanı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 180, Nisan 2003, s. 66.

### 3.1.4.1. Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi

Yukarıda açıklandığı üzere tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde tasfiye dönemi, hesap döneminin yerine geçmektedir. Kurumların tasfiyeye girmesi ile birlikte tasfiye öncesine ilişkin hesap dönemi kapanır ve takvim yılı başından tasfiyeye giriş tarihi arasındaki dönem kıst dönem olarak adlandırılır.

Sermaye şirketlerinin tasfiyeye girmeleri halinde, kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.<sup>201</sup>

Kıst döneme ilişkin beyanname verme süresi içinde tasfiyenin tamamlanmış olması halinde ise, kıst döneme ilişkin beyannamenin, tasfiye dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde, yani tasfiye kararının ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilmesi gerekir.<sup>202</sup>

Örnek 1: Normal hesap dönemine tabi bir anonim şirket genel kurulu 17.08.2006 tarihinde tasfiye kararı almış ve bu kararı aynı tarihte ticaret siciline tescil ettirmiştir.

Bu şirketin 01.01.2006–16.08.2006 kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 2006/Aralık ayının yirmi besinci günü aksamına kadar vermesi gerekmektedir.

Örnek 2: 01.06.2006–30.05.2007 özel hesap dönemine tabi bir limited şirket 26.11.2006 tarihinde tasfiyeye girilmesine ilişkin kararını tescil ettirmiş ve tasfiyenin sonuçlandığına ilişkin tasfiye kararını ise 05.02.2007 tarihinde tescil ettirmiştir.

---

<sup>201</sup> Eerdem, Hayrettin. “Vergi Hukuku Yönünden Tasfiye, Birleşme ve Devir”, **Yaklaşım**. Sayı 53, Mayıs 1997, s. 127.

<sup>202</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 70.

Bu şirket, 01.06.2006–25.11.2006 kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 2007/Mart ayının yirmi besinci günü aksamına kadar değil, 07.03.2007 tarihine kadar vermesi gerekir. Çünkü tasfiye, 05.02.2007 tarihinde sonuçlanmış olup, özel hesap dönemi henüz tamamlanmadan tasfiye sonuçlanmıştır.

### 3.1.4.2. Tasfiye Dönemine İlişkin Beyanname

Genel ilke olarak kurumlar vergisi vergiye tabi tüzel kişilerin bir vergilendirme dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratların vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi üzerine tarh olunur. Kurumların normal dönemlerinde vergilendirme dönemi hesap dönemi iken kurumun tasfiye girmesi ile hesap dönemi yerine tasfiye döneminin yer alacağı KVK'nun 17. maddesiyle düzenlenmiştir. Dolayısıyla her tasfiye dönemi bir vergilendirme dönemi olduğu için her dönem içinde ayrı beyanname verilecektir.<sup>203</sup>

Tasfiye dönemi ise, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte baslar 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 basından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihte baslar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder. Buna göre;<sup>204</sup>

— Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sonuçlanmış olması durumunda tasfiye kararının tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde,

— Tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılının sonuna kadar olan dönemi kapsayan birinci tasfiye dönemi için tasfiye beyannamesi takvim yılını takip eden dördüncü ayın 25'inci günü aksamına kadar,

---

<sup>203</sup> Kökey, Yalçın, a.g.m., s. 47.

<sup>204</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 71.

— Her biri bir takvim yılını içeren normal tasfiye dönemlerine ilişkin beyanname, takvim yılını takip eden dördüncü ayın 25’inci günü aksamına kadar,

— Tasfiyenin sona ermesi halinde, takvim yılı başından tasfiyenin sona erdiği tarihe kadar olan dönemi içeren son tasfiye dönemine ilişkin beyanname ise, tasfiye kararının tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde tasfiye memurları tarafından verilecektir.

Ancak tasfiye, bir önceki normal tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesini verme süresi içinde sona ermiş olması halinde, söz konusu normal tasfiye dönemine ait beyanname, son tasfiye dönem beyannamesinin verilme süresi içinde verilmesi gerekir.<sup>205</sup>

Bu durumda, normal tasfiye dönemine ait beyanname verme süresi ortadan kalkmakta, son tasfiye dönemine ilişkin beyanname verme süresine tabi olunmaktadır. Tasfiyenin sona erme tarihi olarak, tasfiye kararının tescil edildiği tarih esas alınacak ve 30 günlük süre bu tarihten itibaren başlayacaktır.<sup>206</sup>

ÖRNEK: Özel hesap dönemine tabi bir anonim şirket 01.06.2006 tarihinde tasfiyeye ilişkin genel kurul kararı tescil ettirmiş ve tasfiyesini 12.02.2009 tarihinde sonuçlandırarak bu kararı aynı tarihte tescil ettirmiştir. Bu anonim şirketin tasfiye dönemleri ve tasfiye dönemlerine ait beyanname verme süreleri şöyledir.

<u>Tasfiye Dönemleri</u>	<u>Beyanname Verme Süresi</u>
1. Tasfiye Dönemi (01.06.2006–31.12.2006)	25 Nisan 2007
2. Tasfiye Dönemi (01.01.2007–31.12.2007)	25 Nisan 2008
3. Tasfiye Dönemi (01.01.2008–31.12.2008)	11 Mart 2009
4. Tasfiye Dönemi (01.01.2009–12.02.2009)	11 Mart 2009

---

<sup>205</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 118.

<sup>206</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 119.

### 3.1.4.3. Tasfiye Sonucuna Göre Önceden Verilen Beyannamelerin Düzeltilmesi

Kurumlar vergisi mükellefleri, tasfiye dönemi başındaki servet değeri ile tasfiye dönemi sonundaki servet değeri arasındaki farkı her bir tasfiye dönemi itibariyle belirleyerek beyan etmek mecburiyetindedirler. Doğal olarak tasfiyenin birden fazla yıl sürmesi durumunda tasfiye halindeki kurum tarafından bağlı olunan vergi dairesine verilmiş birden fazla kurumlar vergisi beyannamesi mevcut olacaktır.<sup>207</sup>

Tasfiyenin zararlarla sonuçlanması halinde tasfiye sonucu önceki tasfiye dönemlerine göre düzeltilir. Fazla ödenen vergi red ve iade edilir. Nihai beynamede kâr doğması halinde ise her hangi bir düzeltme işleminden bahsedilmesi söz konusu değildir.<sup>208</sup>

Bu düzenlemenin amacı, kazanç elde edilen tasfiye dönemlerinde bir ön vergileme yapmaktır. Nihai vergileme söz konusu değildir. Tasfiye halindeki kurumların vergi yükü, tasfiyenin son bulunduğu dönemde saptanan kesin kurum kazancına ve bu dönemde yürürlükte olan kurumlar vergisi oranına göre saptanacaktır. KVK'da düzenlenen tasfiye müessesesi ile vergilendirilmek istenen tasfiye kârıdır.<sup>209</sup>

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacaktır.<sup>210</sup>

ÖRNEK 1: Hesap dönemi takvim yılı olan bir anonim şirket 15.04.2006 tarihinde tasfiyeye başlamış ve tasfiyesini 13.09.2009 tarihinde sonuçlandırmış olup, tasfiye dönemleri itibariyle kâr ve zararı aşağıdaki gibidir.

<sup>207</sup> Tekin, Cem. "Kurumlar vergisi Rehberi", **Vergi Sorunları**. Özel Ek, Sayı: 210, Mart 2006, s. 251.

<sup>208</sup> Yakut, Medeni. "Sermaye Şirketleri Açısından Tasfiyeye Bakış", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 508, Mart 2008, s. 79.

<sup>209</sup> Balcı, Tamer. "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 446, Ağustos 2005, s. 151.

<sup>210</sup> Özkaya, Niyazi. "Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Tasfiye İşlemleri", **E-Yaklaşım**. Sayı: 193, Ocak 2009.

<u>Tasfiye Dönemleri</u>	<u>Beyan Edilen</u>	
1. Tasfiye Dönemi (15.04.2006–31.12.2006)		+100.000
2. Tasfiye Dönemi (01.01.2007–31.12.2007)	-60.000	
3. Tasfiye Dönemi (01.01.2008–31.12.2008)		+65.000
4. Tasfiye Dönemi (01.01.2009–13.09.2009)	-25.000	
	+ _____	+ _____
	85.000 zarar	165.000 kâr

Birinci tasfiye döneminde 100.000 TL tasfiye kârı üzerinden tarhiyat yapılmıştır. İkinci tasfiye dönemine ait 60.000 TL tasfiye zararı, üçüncü dönemin tasfiye kârı olan 65.000,00 YTL mahsup edilerek 5.000 TL üzerinden tarhiyat yapılmıştır.

Dördüncü tasfiye döneminde 25.000 TL zarar beyan edilmiştir. Buna göre tasfiye nihayetinde  $(165.000 - 85.000) = 80.000$  TL tasfiye kârı elde edilmiş olmasına karşın vergileme  $(100.000 + 5.000) = 105.000$  TL üzerinden yapılmıştır.

Bu durumda  $(105.000 - 80.000) = 25.000$  TL üzerinden daha önce alınan vergi kuruma iade edilecektir.

ÖRNEK 2: Hesap dönemi takvim yılı olan bir limited şirket 16.09.2007 tarihinde tasfiyeye başlamış ve tasfiyesini 20.07.2011 tarihinde sonuçlandırmıştır. Tasfiye dönemleri itibariyle kâr ve zararları aşağıdaki gibidir.

<u>Tasfiye Dönemleri</u>	<u>Beyan Edilen</u>	
1. Tasfiye Dönemi (16.09.2007–31.12.2007)		+100.000
2. Tasfiye Dönemi (01.01.2008–31.12.2008)		+500.000
3. Tasfiye Dönemi (01.01.2009–31.12.2009)		+700.000
4. Tasfiye Dönemi (01.01.2010–31.12.2010)	-650.000	
5. Tasfiye Dönemi (01.01.2011–20.07.2011)		+1.200.000
	+ _____	+ _____
	650.000 zarar	2.500.000 kâr

Birinci tasfiye döneminde 100.000 TL, ikinci tasfiye döneminde 500.000 TL ve üçüncü tasfiye döneminde de 700.000 TL tasfiye kârı üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Dördüncü dönemdeki 650.000 TL tasfiye zararı, besinci dönem tasfiye kârından mahsup edilerek  $(1.200.0000 - 650.000) = 550.000,00$  YTL üzerinden vergi ödenecektir. Buna göre tasfiye sonunda toplam 1.850.000,00 YTL kâr elde edilmiş ve yine tasfiye dönemlerinde toplam 1.850.000,00 YTL matrah üzerinden vergi ödenmiştir. Tasfiye sonucu kârla kapandığı için geriye dönük bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

#### **3.1.4.4. Tasfiye Beyannamesinin Verilmemesi**

VUK'un 30/1'inci maddesine göre vergi beyannamesi kanunu süresi geçtiği halde verilmemişse re'sen takdire gitmek suretiyle cezalı tarhiyat yapılır. Tasfiye dönemine ilişkin beyannamenin süresi içinde verilmemesi halinde de bu durum geçerli olur.

Fakat tasfiye dönemine ilişkin kâr elde edici bir faaliyette bulunulduğunun saptanamadığı durumlarda takdir komisyonunca matrahın belirlenmesi yönünde Danıştay kararları mevcuttur.

Durum böyle olmasına rağmen beyanname verilmemesi nedeniyle kurum adına VUK'nun 352'nci maddesine göre birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezası kesilir.<sup>211</sup>

Bununla birlikte tasfiye memurları VUK'un 371'nci maddesi hükümlerine uymak koşulu ile vergi idaresi takdir komisyonuna gitmeden veya vergi incelemesine başlanılmadan veya herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmadan önce yasal süresi içinde veremedikleri tasfiye beyannamesini pişmanlıkla verebilir.

Bu durumda tasfiye halindeki sermaye şirketine birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezası kesilir ve pişmanlıkla beyan edilen ve vadesi geçen vergiler üzerinden her ay ve kesri için pişmanlık zammı hesaplanarak tahsil edilir.<sup>212</sup>

---

<sup>211</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 127.

<sup>212</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 128.



### 3.1.4.5. Tasfiye Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi

3568 Sy. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na<sup>213</sup> dayanılarak yayınlanan 18 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği<sup>214</sup> uyarınca, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin yeminli mali müşavirlerce tasdiki kapsamına tasfiye, birleşme ve devir beyannameleri de alınmıştır.

Tasfiye memurları tasfiye dönemleri itibariyle vermiş oldukları tasfiye beyannamelerini ve eklerini yukarıda belirtilen genel tebliğ uyarınca yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilirler. Bu durumda nihai tasfiye dönem beyanının da yeminli mali müşavire tasdik ettirilmesi sonucunda söz konusu tasfiye işlemleri, aksi iddia ve ihbar olunmadığı sürece, idarenin denetim elemanlarınca incelenmiş kabul edileceğinden, ayrıca vergi incelemesi yapılmayacaktır.<sup>215</sup>

Böyle bir tasdike konu tasfiye işlemleri sonucunda tasfiye memurunun sorumluluğunun ortadan kalkması gerekir. İleride herhangi bir nedenle tasfiye işlemleri incelenmesine gerek görülür ve bir matrah farkına dayanan vergi ve ceza istenilmesi gerekirse yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır.<sup>216</sup>

Ayrıca idare yeminli mali müşavir yanı sıra, normal olarak KVK'nın 17/7-(a) bendi uyarınca, belirtilen şekildeki inceleme neticesinde tarh edilen vergi ve zamları, kendisine tasfiyeden paylaşırma yapılan ortaklardan talep edebilecektir. Böyle bir durumda tasfiye memurlarının sorumluluğundan söz edilemeyecektir.<sup>217</sup>

<sup>213</sup> 3568 sayılı Kanun 01.06.1989 tarihinde kabul edilerek, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmiştir.

<sup>214</sup> 18 Seri No'lu Genel Tebliğ, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

<sup>215</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 82.

<sup>216</sup> Büyükbalkan, Uğur. **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. Yayın No:46, 1998.

<sup>217</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 142.

### 3.1.5. Tasfiye Kârı Üzerinden Tarh Olunan Vergilerin Ödenmesi ve Tasfiye Dönemi İçinde Tevkif Yolu İle Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tasfiye kârları, kurumların normal faaliyet dönemleri içinde elde etmiş oldukları kârlar gibi vergilendirilir. Bir diğer ifade ile tasfiye kârı, normal kurum kazancının tabi olduğu vergileme rejimine göre vergilendirilir.<sup>218</sup> Buna göre KVK uyarınca tasfiye kârı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanır.<sup>219</sup> Ayrıca KVK'nın 21/2'inci maddesine göre, tasfiye nedeniyle infisah eden kurumlara ait kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar değil, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.<sup>220</sup>

Ülkemiz mevzuatı dışındaki uygulamalara baktığımızda örneğin Fransa'da şirket kurulduğu tarihten itibaren beş yıl içinde tasfiyeye tabi tutulması halinde sabit kıymetlerin satış kazancının %50'si şirket kazancına eklenerek normal oranda vergilendirilir. Ancak şirket kuruluşundan beş yıl geçtikten sonra tasfiye edilirse sabit kıymetlerin satışından doğan kazançlar %10 gibi ayrıcalıklı bir orana göre vergilendirilmektedir.<sup>221</sup>

Ayrıca, tasfiye edilen kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri varsa, bunların da aynı süre içinde ödenmeleri zorunludur.

Tasfiye girilmiş olması, kurumların G.V.K.'nın 94. maddesinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesabın yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma mecburiyetlerini ortadan kaldırmamaktadır.<sup>222</sup>

---

<sup>218</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 123.

<sup>219</sup> KVK Md. 32.

<sup>220</sup> Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2008, s. 687.

<sup>221</sup> Norr Martin, Kerlan Pierre, "Taxation in France", **World Tax Series**, Harvard Law School International Tax Program, Commerce Clearing House Inc., Chicago, s. 592, 1966

<sup>222</sup> Balcı, Tamer, a.g.m., s. 154.

Dolayısıyla, tasfiyeye girilmiş olmasının vergi sorumluluğuna bir etkisi bulunmayıp, tasfiye döneminde de G.V.K.'nın 94. maddesinde sayılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir.<sup>223</sup>

Tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergiler ile tasfiye öncesi dönemlere ait vergilerin ödenmesi, tasfiye süresine bağlı olarak farklılık arz eder. Buna göre;

— Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde, tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergiler ile tasfiye öncesi dönemlere ait olup henüz vadesi gelmeyen tüm vergiler tasfiye beyanamesi verilmesi süresi içinde ödenir.<sup>224</sup>

—Tasfiyenin bir yıldan uzun bir süre devam etmesi halinde tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılının sonuna kadar olan birinci tasfiye dönemine ilişkin tasfiye kârı üzerinden tarh olunan kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın son günü aksamına kadar ödenir.<sup>225</sup>

—Her biri bir takvim yılını içeren normal tasfiye dönemlerine ilişkin tasfiye kârları üzerinden tarh olunan kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın son günü aksamına kadar ödenir.<sup>226</sup>

—Tasfiyenin sona ermesi halinde, takvim yılı başından tasfiyenin sona erdiği tarihe kadar olan son tasfiye dönemi kârı üzerinden tarh olunan vergiler ile daha önceki dönemlere ait olup henüz vadesi gelmeyen vergiler son tasfiye dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde ödenir.<sup>227</sup>

---

<sup>223</sup> Çavuş, Mehmet, “ Kurumların Tasfiyesi”, **E-Yaklaşım**. Sayı: 38, Eylül 2006.

<sup>224</sup> KVK Md. 21/2.

<sup>225</sup> KVK Md. 17/2, 21/1.

<sup>226</sup> KVK Md. 17/2, 21/1.

<sup>227</sup> Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2008, s. 688.

Tasfiye sürecinde kurumca tevkif yolu ile ödenen vergiler varsa söz konusu tevkifatın yapıldığı kazanç ve iradın tasfiye beyannamesinde beyan edilmesi koşulu ile beyan edilen tasfiye kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen kısmın kalması halinde bu tutar kuruma iade edilir.<sup>228</sup>

### 3.1.6. Tasfiye Halinde Geçici Vergi Uygulaması

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergileme dönemlerinde kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, 193 sayılı G.V.K.'nın "Geçici Vergi" başlıklı mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre "kurumlar vergisi oranında" geçici vergi ödemektedirler.<sup>229</sup>

Yine GVK'nın mükerrer 120. maddesinde, işin bırakılması halinde geçici vergi ödenmeyeceğine ilişkin hükme dayanarak tasfiyenin tamamlanmasından önceki tasfiye dönemlerinde işin bırakılmış olduğu kabul edilerek geçici vergi ödenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.<sup>230</sup>

Bilindiği üzere sermaye şirketleri yetkili organlarının kararı ile veya mahkeme kararı ile tasfiyeye tabi tutulurlar.

Sermaye şirketleri yetkili organlarınca tasfiyeye karar vermeleri durumunda, tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının Ticaret Siciline tescil edilmesi ile Ticaret Sicil Memurluğu'ndan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğine ilişkin belgeyi, tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekir. Mahkeme kararı ile tasfiyeye tabi tutulan sermaye şirketleri de, mahkemeden alacakları tasfiyeye girdiğini belirten kararı, tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz ederler.<sup>231</sup>

---

<sup>228</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 126.

<sup>229</sup> Atay, Tezcan. "Şirketlerin Tasfiyesinde Geçici Vergi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 469, Ağustos 2006, s. 52.

<sup>230</sup> Bahar, Okan Cevdet. "Tasfiye Halindeki Kurumlar Geçici Vergi Beyannamesi Verir Mi?", **Yaklaşım**. Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 145.

<sup>231</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 126.

Belirtilen belgelerin ibraz edildiği geçici vergi döneminden sonra gelen dönemler için geçici vergi beyannamesi verilmeyecek ve geçici vergi ödenmeyecektir.<sup>232</sup>

Tasfiye dönemlerinde sermaye şirketleri varlıklarının paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi ve borçların ödenerek varsa arta kalan kısmın ortaklara paylaşılması esastır. Bu nedenle, tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir.<sup>233</sup> Bununla birlikte, tasfiye faaliyetlerin dışında faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmiş olduklarının belirlenmesi halinde geçici vergi mükellefiyeti doğar ve zamanında alınmayan geçici vergiler gecikme faizi ile birlikte cezalı olarak tahsil edilir.<sup>234</sup>

### 3.1.7. Tasfiye Halinde Zaman Aşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı, hak düşürücü süre olup, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.<sup>235</sup>

VUK'un 114. maddesinde "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın basından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" hükmü yer almış ve KVK'nın 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç) bendinde ise, tasfiye halindeki kurumlar için özel bir tarh zamanaşımı esası öngörülmüştür. Bu bentte; "Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren baslar" hükmü yer almıştır.

Ayrıca 6183 sayılı AATUHK'nun 102'nci maddesinde ise; "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı basından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar" hükmüne yer verilmiştir.

---

<sup>232</sup> Başaran, Mustafa. "Kurumlarda Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Sorunları**. Sayı: 1, Ocak-Şubat 1989, s. 30.

<sup>233</sup> Atay, Tezcan, a.g.m., s. 53.

<sup>234</sup> 217 sayılı G.V.K. Genel Tebliği.

<sup>235</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 102.

Yukarıda belirtilen yasal hükümler çerçevesinde zamanaşımı; verginin tarhından tahakkukuna kadar süreci düzenleyen VUK ile tahakkuk etmiş vergilerin tahsil ve takip edildiği süreci düzenleyen AATUHK'nda ayrı ayrı hüküm altına alındığından, tarh zamanaşımı ve tahsilât zamanaşımı olarak incelenmesinin yararlı olacağı kasındayız. Ayrıca VUK'nda vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin özel bir zamanaşımı kavramı düzenlendiğinden bu konuya da değinilecektir.

### **3.1.7.1. Tarh Zaman Aşımı**

Tarh zaman aşımı vergileme hukukunda bir hak düşürücü bir süre yani hakkın kullanımını ortadan kaldıran bir araç anlamına gelmektedir. Bir başka anlatımla zaman aşımı, vergi tarhiyatını yapacak olan vergi idaresinin vergilendirme yetkisini kullanabileceği belli bir süreyi ifade eder. Vergi idaresi vergilendirme yetkisini bu süre içinde kullanmadığı durumda, mükelleften vergi alacağını isteme hakkını da kaybetmiş olur.

Bununla birlikte, vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması halinde tarh zamanaşımı durur ve duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine teslim edilmesini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Tarh zamanaşımını durduran bu sebep tasfiye halindeki kurumlar içinde geçerli olacaktır.

Tasfiye halindeki kurumlarda tarh zamanaşımı, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, özellik arz etmekte, başladığı takvim yılı içinde biten tasfiyelerde ise genel hükümler geçerli olmaktadır. Buna göre;

—Başladığı takvim yılında biten tasfiyede genel kural geçerlidir. Yani izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıldır.<sup>236</sup>

---

<sup>236</sup> Çakmak, Şefik, a.g.e., s. 341.

—Tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi, yani birden fazla tasfiye dönemi bulunması halinde, bütün tasfiye dönemlerine ait tarh zamanaşımı, tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden takvim yılı basından başlayarak, besinci yılın sonunda bitecektir.<sup>237</sup> Bu özel hükümlerle, birden fazla tasfiye dönemini kapsayan tasfiyelerde, tasfiye kârının her dönemde vergilendirilmiş olmasına rağmen, tasfiye bir bütün olarak kabul edilmiş ve nihai vergileme tasfiye sonucunda gerçekleştirilmiş olması esası göz önünde bulundurularak tarh zamanaşımının tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden bir takvim yılından başlatılması amaçlanmıştır.<sup>238</sup>

ÖRNEK 1: 07.06.2006 tarihinde tasfiyeye girme kararını tescil ettiren bir anonim şirket (A.S.) tasfiyesinin bittiğine ilişkin kararı 08.12.2006 tarihinde tamamlamıştır.

Tasfiye 2006 yılında başlayıp aynı yıl içinde tamamlandığından, 07.06.2006–08.12.2006 tasfiye dönemi için tarh zamanaşımı, 01.01.2007 tarihinde başlayıp, 31.12.2011 tarihinde sona erecektir.

ÖRNEK 2: Limited şirket 12.08.2006 tarihinde tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararını tescil ettirmiş ve 10.11.2009 tarihinde tasfiyesinin bittiğine ilişkin kararı tescil edilmiştir.

Bu tasfiye kapsamında yer alan;

—12.08.2006–31.12.2006	1. Tasfiye Dönemi,
—01.01.2007–31.12.2007	2. Tasfiye Dönemi,
—01.01.2008–31.12.2008	3. Tasfiye Dönemi,
—01.01.2009–10.11.2009	4. Tasfiye Dönemi,

için tarh zamanaşımı 01.01.2010 tarihinden başlayacak ve 31.12.2014 tarihinde sona erecektir. Başka bir anlatımla belirtilen süreler içinde vergi dairesi tasfiye

---

<sup>237</sup> KVK Md. 17/1-ç.

<sup>238</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 129.

dönemlerine ilişkin tarhiyat yapabilecektir. Bu dönemin sona ermesiyle de tarhiyat yapabilme yetkisini kullanma yetkisini kaybedecektir.

—Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortağının şirketten aldığı kâr payı şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle komandite ortakların kâr payı tasfiye bitimine göre değil, dönem itibariyle belirlenecek ve kesin sonucun alınmasından sonra geçmiş beyanlar ve yapılan tarhiyatların düzeltilmesi yoluna gidilmeyecektir. O halde komandite ortağın beyanı üzerinden yapılan tarhiyatlar kesin tarhiyat olduğundan bunlarda tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden takvim yılından itibaren başlayacaktır.<sup>239</sup>

### 3.1.7.2. Tahsil Zamanaşımı

KVK'nın tasfiye ile ilgili hükümleri incelendiğinde 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç) bendinde yer verilen özel düzenleme tarh zamanaşımıyla ilgili olup, tahsilât zamanaşımıyla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu nedenle, tasfiye halindeki kurumlarda tahsilât zamanaşımı süresi genel hükümlere göre belirlenir.<sup>240</sup>

Tahsilât zamanaşımına ilişkin genel hüküm, AATUHK'nın 102'nci maddesinde yer almış olup, bu madde hükmünde; amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı basından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.<sup>241</sup> Zamanaşımına uğrayan amme alacağı mükellefi veya sorumlusu tarafından rızaen ödenirse bu ödeme vergi idaresince kabul edilir.<sup>242</sup>

---

<sup>239</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 130.

<sup>240</sup> Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**. Adalet Matbaacılık, Ankara 2008, s. 717.

<sup>241</sup> Tekin, Selçuk, a.g.t., s. 91.

<sup>242</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 104.



### 3.1.7.3. Düzeltme Zamanaşımı

Düzeltme zamanaşımı tarh zamanaşımına bağlı olarak düzenlenmiş ve VUK'un 126'ncı maddesinde; 114. madde belirtilen tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Tasfiye halindeki kurumlar açısından düzeltme zamanaşımı yukarıda belirtilen tarh zamanaşımı süresine göre değil, özel düzenleme ile belirlenen tarh zamanaşımı süresine göre belirlenecektir.

Bir diğer ifade ile tasfiyenin bitim tarihini takip eden takvim yılı basından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkartılan ve VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı bulunan hesap hataları (matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması) ve vergileme hataları ( mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) düzeltilir. Belirtilen beş yıllık süreden sonra ortaya çıkarılan söz konusu hataların düzeltilmesi, zamanaşımı nedeniyle mümkün değildir.<sup>243</sup>

### 3.1.8. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye haline giren bir kurumun kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır.<sup>244</sup> Bunlar kurumların yetkili organlarınca veya ana sözleşme veya kanunlarla görevlendirilen kişilerdir. Eğer tasfiye memuru tayin edilmemişse, tasfiye işlemleri yönetim kurulu tarafından yürütülür. İflas nedeni ile bu görev, iflas masası yetkililerince yerine getirilir.<sup>245</sup>

---

<sup>243</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 132.

<sup>244</sup> Bulut, Mustafa ve Melih Diril. "Tasfiye Memurlarının Sorumluluk Sınırı", **Yaklaşım**. Sayı: 166, Ekim 2006, s. 86.

<sup>245</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 49.

Tasfiye memurlarının, tasfiye işlemleri sırasında basiretli bir iş adamı gibi davranmaları gerekir. Kanun, ana sözleşme veya konuya ilişkin diğer hükümlere uymayarak üçüncü kişileri veya şirket ortaklarını zarara uğratan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, verdikleri zararın tazmini konusunda müteselsil sorumluluktan kurtulamazlar.

Öte yandan, tasfiye memurları, çalıştırdıkları kişilerin, kanun ve esas sözleşme ile iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareketlerinden dolayı Borçlar Kanunu'nun 100. maddesi hükmü uyarınca pay sahiplerine ve üçüncü kişilere verdikleri zararlardan dolayı müteselsilen sorumludur. Ayrıca, tasfiye memurları, tasfiye halinde bulunan şirketin bütün mal ve haklarının muhafazası için gerekli tedbirleri almakla ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa zamanda bitirmekle mesuldür.<sup>246</sup>

Belirtilen durumlarda ortakların veya üçüncü kişilerin tazminat talepleri, zarar ve olayın öğrenildiği tarihten itibaren iki yılda ve herhalde zararı doğuran fiilden itibaren beş yılda zaman aşımına uğrar.<sup>247</sup>

Tasfiye memurlarının görev ve yetkileri, tasfiye işlemlerinin yürütülmesine yönelik olarak Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilmiş olmasına karşın vergilendirme ile ilgili görev ve sorumlulukları Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'da ayrı ayrı belirtilmesi yoluna gidilmiştir.<sup>248</sup>

---

<sup>246</sup> Yavuz, Mustafa. "Tasfiye Memurlarının Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sorumluluğu", **Yaklaşım**.

Sayı: 190, Ekim 2008, s. 235.

<sup>247</sup> TTK Md. 224/3,450.

<sup>248</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 132.

### 3.1.8.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanun'un 333. maddesinde; tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki söz konusu 10. madde hükmünün, vergi cezaları hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır.<sup>249</sup>

Tasfiye memurlarının ödevlerini yerine getirmemeleri halinde kasıt ve ihmallerinin varlığı aranmaksızın, kurum varlığından alınamayan vergi aslı ve cezalarından şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar. Temsilciler ve teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.<sup>250</sup>

Tasfiye halindeki kurumun önceki dönemleriyle ilgili vergilendirme sorunlarına ilişkin görevler de kanuni temsilci olan tasfiye memurları tarafından yerine getirilir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun söz konusu 10. maddesi uyarınca; "Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." Bu durumda, eğer kurumun yeterli varlığı yoksa Vergi Usul Kanunu'nun 10 ve 333. maddeleri uyarınca vergi ve cezaların tahsili için önceki dönemin kanuni temsilcilerine başvurulabilir.<sup>251</sup>

---

<sup>249</sup> Balcı, Tamer. "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 448, Eylül 2005, s. 142.

<sup>250</sup> Beceren, Mehmet ve Adnan Ersoy. "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **Dayanışma**. Sayı: 89, Şubat 2006, s. 8.

<sup>251</sup> Ufuk, Tahir Mehmet. "Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **Yaklaşım**. Sayı: 193, Ocak 2009, s. 60.

### 3.1.8.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 32. maddesine göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde, bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Yasa hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülükler tasfiye memurlarına; hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla, yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessillerinin tasfiyesinde ise bunların yükümlülükleri tasfiyeyi yürütenlere geçer.<sup>252</sup>

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 33. maddesi uyarınca, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadırlar.

Anılan Kanun'un söz konusu 33. maddesi uyarınca tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere karşılık ayırmadan, tasfiye kârını dağıtamazlar veya başka bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde, tahakkuk etmiş veya edecek amme alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluk, yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyecektir.<sup>253</sup>

Bu noktada, buradaki sorumluluk KVK'nın 17. maddesinde yer alan sorumluluktan ayrılmaktadır. Çünkü KVK'daki sorumlulukta böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Bir diğer farklılık ise, KVK'da öngörülen sorumluluğu yalnızca kuruma ait vergi ile buna ilişkin ceza, faiz ve zamana ilişkin olmasına rağmen A.A.T.U.H.K'da düzenlenen sorumluluk ise kuruma yönelik tüm amme alacaklarını kapsamaktadır.<sup>254</sup>

---

<sup>252</sup> Bozdağ, Yüksel. **Kurumlarda Tasfiye İşlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yasal Düzenlemeler**. Maliye ve Sigorta Yorumları. Sayı: 436. Mart 2005, s. 102.

<sup>253</sup> Ufuk, Tahir Mehmet, a.g.m., s. 61.

<sup>254</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 55.

### 3.1.8.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi ile konulmuş olan özel sorumluluk hükmüne göre, tasfiye memurları, 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 paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar<sup>255</sup>

Kurumlar iflastan başka bir nedenle infisah etmişlerse tasfiye, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine; iflas nedeniyle infisah etmiş olurlarsa, İcra İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. İflas sonucunda infisah eden kurumun bütün alacakları ve malları bir masa teşkil eder ve borçların ödenmesine tahsis olunur. İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesi uyarınca alacaklılar öncelik sırasına göre dört sıra halinde iflas masasına iştirak ederler. Masa hâsılatından, önce tasfiye için yapılan masraflar, sonra rehinle sağlanmış olan borçlar, ödenir. Daha sonra da teminatsız alacaklılar, aynı maddedeki sıraya göre alacaklarını alırlar.<sup>256</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin dördüncü sırasındaki alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapılmışsa söz konusudur. Buna göre, tasfiye memurları, kurumlar vergisini ödemedi veya karşılık ayırmadan, dördüncü sıradaki alacaklılara ödeme yapmamak ve ortaklara dağıtımda bulunmamak zorundadır. Söz konusu karşılığın hesabında, İcra ve İflas Kanunu'nun "her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka maliktir." diyen 207. maddesi de dikkate alınmalıdır.<sup>257</sup>

<sup>255</sup> Güneş, Hakkı İsmail. "5520 Sayılı KVK'da Tasfiye", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 48, Aralık 2007, s. 50.

<sup>256</sup> Ufuk, Tahir Mehmet, a.g.m., s. 59.

<sup>257</sup> Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2008, s. 688.

Kurumun tahakkuk etmiş vergileri ve tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ile tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan aranacağı gibi tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ortaklardan da aranabilecektir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmayacaktır.<sup>258</sup> Ancak bu gibi hallerde tasfiye dönemine ilişkin vergi cezaları, yine tasfiye memurlarından alınır.

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. maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanun'un 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.<sup>259</sup>

Tasfiye memurlarının, tasfiyeden önceki dönemlerle ilgili vergi ve cezalar bakımından doğan sorumlulukları, ilave vergi ve cezaların, kuruma tebliğ edildiği andaki kurum varlığı ile sınırlı olduğunun kabulü gerekir. Daha önceki dağıtımları dolayısı ile tasfiye memurlarını sorumlu tutmak mümkün değildir.<sup>260</sup>

### 3.1.9. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

Tasfiye halindeki kurumlar diğer kurumlardan farklı olarak aktiflerinde bulunan değerlerini elden çıkarıp gizli yedeklerini realize etmekte ve faaliyette bulunduğu dönemlerden gelen kazançlarını ise tasfiye kârı içinde sunarak vergileme alanına taşımaktadır.

---

<sup>258</sup> Öden, Kürşat. "5520 Sayılı Kanuna Göre Kurumlarda Tasfiye", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 493, Ağustos 2007, s. 73.

<sup>259</sup> Nazalı, Ersin. "Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu", **Yaklaşım**. Sayı: 188, Ağustos 2008, s. 63.

<sup>260</sup> Nazalı, Ersin, a.g.m., s. 64.

Bu sebeple, tasfiye işlemlerinin incelenmesi gerekliliği yasada düzenlenmiştir.<sup>261</sup> Bu incelemenin yapılmasındaki amaç; bir taraftan tasfiye dönemi kârının mevzuata uygun olarak belirlenip belirlenmediğini tespit etmek, diğer taraftan tasfiye memurlarını bir an önce sorumluluktan kurtarmaktır.

KVK'nın 17/8. maddesinde "Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi: Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınmaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder" hükmüne yer verilmiştir.

Tasfiye memurları, tasfiyenin sona ermesinden itibaren otuz gün içinde nihai tasfiye beyannamesini verirken, tasfiye muamelelerinin vergi yönünden incelenmesi talep eden bir dilekçeyi de, adı geçen beyanname ile birlikte vergi dairesine vermeleri gerekir.<sup>262</sup> Beyannamenin süresi sonunda pişmanlıkla verilmesi halinde söz konusu dilekçe de bu esnada verilebilir.<sup>263</sup>

Tasfiye memurlarının inceleme talep dilekçesini vermeleri ve tasfiye işlemlerinin incelenmesini talep etmeleri yasal zorunluluktur.<sup>264</sup> Bu durum tasfiye memurunun sorumluluktan bir an önce kurtulmasını sağlamaktadır.<sup>265</sup>

Tasfiye işlemlerinin vergi kanunları açısından incelenmesi genel kural olmakla beraber, KVK'nın 17/9. maddesinde, Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırılmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

<sup>261</sup> Seviğ, Veysi. "Anonim Şirketlerde Tasfiye", **Dünya Gazetesi**. 07.08.2001.

<sup>262</sup> Seviğ, Veysi. "Anonim Şirketlerde Tasfiye", **Dünya Gazetesi**. 07.08.2001.

<sup>263</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 137.

<sup>264</sup> Doğrusöz, A. Bumin, "Tasfiye Hesaplarının İncelenmesinde Yetki", **Dünya Gazetesi**. 01.02.2001.

<sup>265</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 138.

### 3.1.10. Tasfiyenin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Bu bölümde, tasfiye işlemlerinin vergilendirilmesi açısından KVK'da yer alan hükümlerin yanında bu durumun diğer vergi kanunları karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacaktır.

#### 3.1.10.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Tasfiye

Vergi Usul Kanunumuz açısından tasfiyeye giren sermaye şirketlerinin sorumluluklarını şu şekilde sıralayabiliriz:

—Her tasfiye dönemi için kayıtların yeniden açılmasından dolayı söz konusu dönemler itibariyle kanuni defterlerin tasdik ettirilmesi.

—Düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin( fatura, gider pusulası, irsaliye vb. ) düzenlenmesi, defterlerin saklanması, kayıt düzenine göre defterlerin tutulması.

—Tasfiye memurlarının 10. ve 333. maddelerdeki sorumlulukları.

—VUK'un 162. maddesi uyarınca:<sup>266</sup>

“Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi:

1. Tasfiye veya iflas kararlarını;
2. Tasfiyenin veya iflasın kapandığını;

Vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar”

---

<sup>266</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 45.



### **3.1.10.2. 6183 Sayılı Kanun Açısından Tasfiye**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, tasfiyeye ilişkin özel düzenlemelere yer vermek suretiyle amme alacağının ödenmesi bakımından tasfiye memurlarına sorumluluk yüklemiştir. Bu konuda daha önce açıklama yapıldığı için anlam bütünlüğünün bozulmaması için bu bölümde açıklama yapılmayacaktır.

### **3.1.10.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye halindeki sermaye şirketleri, yapmış olduğu ödemeler nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tasfiye döneminde de vergi tevkif ederek muhtasar beyanname ile beyan eder.<sup>267</sup>

### **3.1.10.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Sermaye şirketleri açısından tasfiye dönemlerindeki işlemleri ile normal faaliyet dönemlerindeki işlemleri için Katma Değer Vergisi Kanunu'nda farklı bir uygulamaya gidilmemiştir. Bu nedenle, tasfiye dönemlerinde de sermaye şirketlerinin Katma Değer Vergisi mükellefiyetleri aynen devam etmektedir.

Tasfiye sonunda verilen, en son Katma Değer Vergisi beyannamesinde “sonraki döneme devreden KDV” kalması halinde ise bu kuruma iade edilmeyeceği gibi tasfiye kârının tespitinde gider olarak da dikkate alınmaz.<sup>268</sup>

Tasfiyenin son dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesinde “sonraki döneme devreden KDV” bulunması, kurumun hangi nedenden kaynaklanırsa kaynaklansın devlet hazinesinden devreden tutar kadar bir alacağının bulunduğunu gösterir. Dolayısıyla bu tutarın kurumun aktifinde bulunması tasfiye dönemi sonundaki servet değerini artııcı nitelikte bulunduğu kurumlara vergisine tabi tutulması söz konusudur.

---

<sup>267</sup> Apak, Talha, “Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_tasfiye.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm), (Erişim Tarihi: 01.01.2009).

<sup>268</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 66.

Hâlbuki katma değer vergisi uygulamasında tasfiye döneminin son KDV beyannamesinde “sonraki döneme devreden katma değer vergisinin” (kurum alacağıının) iadesi söyle dursun, kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider veya maliyet unsuru olarak da kabul edilmemektedir. Bu durumda ise hiçbir zaman tahsil olunamayacak bir alacak için kurumlar vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

### **3.1.10.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye memurları tasfiye esnasında belirtilen kanuna ekli bir sayılı tabloda yer alan kâğıtları düzenlemiş ve imzalamış olmaları durumunda, ilgili kâğıtlar için öngörülen damga vergisini ödemekle yükümlüdür. Örneğin, tasfiye beyannamesi ve muhtasar beyanname düzenlenmesi gibi.

### **3.1.10.6. Harçlar Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye halindeki sermaye şirketleri harca tabi bir işleme taraf olmaları durumunda, ilgili tarifede yazılı harcı ödeme yükümlülükleri doğar ve tasfiye memurlarınca harcın ödenmesi gerekir.

### **3.1.10.7. Emlak Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye süresince aktifte kayıtlı bulunan bina, arsa ve arazi nedeniyle sermaye şirketlerinin emlak vergisi mükellefiyeti devam eder.

### **3.1.10.8. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye halindeki sermaye şirketleri veraset ve intikal vergisi konusuna giren herhangi bir işlem nedeniyle, istihkak sahiplerine para ve senet verebilmek için adı geçen kanunun 17. maddesinde belirtilen tasdiknameyi isteme zorunluluğu vardır.<sup>269</sup> Belirtilen tasdiknameyi ibraz edemeyenlerden ise, aynı yasanın 20. maddesi uyarınca,

---

<sup>269</sup> Arıca, Mehmet Nadir. “Veraset ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 124, Ocak 1999, s. 10-11.

tevkifat yapmaları ve ilgili mal sandığına yatırma yükümlülüklerinin tasfiye memurlarınca yerine getirilmesi gerekir.<sup>270</sup>

### **3.1.10.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiye**

Tasfiye halindeki sermaye şirketleri aktifinde kayıtlı bulunan motorlu taşıtlar nedeniyle tasfiye dönemi içinde, motorlu taşıtlar vergisi ödeme yükümlülükleri devam eder ve tasfiye memurlarınca bu vergi yasal süreleri içinde ödenmesi gerekir.

### **3.1.10.10. Özel Tüketim Vergisi ve B.S.M.V. Kanunları Açısından Tasfiye**

Tasfiye halindeki sermaye şirketleri, tasfiye işlemleri nedeniyle yaptıkları teslimler ve tasfiye sırasında lehlerine kalan paralar için B.S.M.V. ve Ö.T.V. kanunları açısından mükellef olmaya devam ederler.

## **3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme**

Şirketlerin birleşmesi, ekonomik koşulların ortaya koyduğu zorunluluklardan veya tarafların birleşme sayesinde sağlayacakları faydalardan ötürü ortaya çıkmaktadır. Şirket birleşmelerine neden olan birçok sebep ileri sürülebilir. Ancak bu sebeplerin başında ekonomik nedenler ve yararlanılacak avantajlar gelir. Bununla birlikte, şirketlerin birleşmesi, daha büyük sermaye, organizasyon ve kazanç elde etme yani şirketlerin büyümesini de beraberinde getirir. Fakat bu büyümenin sonucunda bir takım faydalar sağlanabileceği gibi bir takım zararlarda söz konusu olabilir.

Şirket birleşmesine ilişkin; değişik kanunlarda bazı hükümler bulunmakla beraber, bu hükümler o kanundaki düzenlemelerle ilgili özel nitelikli hükümlerdir. Şirketlerin birleşmesine ilişkin genel ve özel esaslar “Türk Ticaret Kanunu”nda, vergilemeye yönelik düzenlemeler ise “Kurumlar Vergisi Kanunu”nda yer almaktadır.

---

<sup>270</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 148.

Ticaret şirketlerinin birleşmesine ilişkin genel ve özel düzenlemeler esas itibarıyla, TTK'da bulunan hükümlerle yapılmıştır. TTK'nın 146–152. maddelerinde “Genel Esaslar” ve 451–454. maddelerinde de anonim ve eshamlı komandit şirketlerle ilgili “Tasfiyesiz İnfisah” hükmüne bağlanmıştır.<sup>271</sup>

Şirket birleşmelerinin vergilendirilmesi ilişkin esaslar ise KVK'nın 18. maddesinde şu şekilde ele alınmıştır:

— Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

—Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

—Kanunun 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

KVK yönünden birleşmenin tasfiye hükmünde sayılması, tüzel kişiliği sona eren şirketin vergilendirilmesi amacına yöneliktir. Birleşme sonucunda tüzel kişiliği sona eren şirketlerin mal varlıklarının başka bir tüzel kişiliğe katılması, katılan ya da birleşen kurumların aktif kıymetlerinin değerlendirilmesini gerektirdiğinden, bu değer farklarının ve gizli yedeklerin vergilendirilmesi öngörülmüştür.<sup>272</sup>

---

<sup>271</sup> Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu, a.g.e., s. 720.

<sup>272</sup> Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu, “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmenin Vergilendirme Karşısındaki Durumu- II”, **Yaklaşım**. Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 187.

Kurumlar Vergisi Kanununda birleşmenin tanımı yapılmamıştır. Ancak anlam itibariyle birleşme, Kanunun 1. maddesinde sayılmak suretiyle belirlenen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından bir veya birkaçının tasfiyesiz infisah suretiyle bir başka kuruma intikali anlamını taşıyan bir olgudur.<sup>273</sup>

### 3.2.1. Birleşme Dönemi

Birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükümleri geçerlidir.<sup>274</sup> Bu sebeple hesap dönemi yerine birleşmeye ait tasfiye dönemi uygulanır.<sup>275</sup> Dolayısıyla tasfiye kârının tasfiye dönemleri itibariyle hesaplanması esası, birleşme halinde birleşme kârının da birleşme dönemi itibariyle hesaplanmasını gerektirir.

Birleşmede bir görüşe göre tasfiye dönemi gibi bir dönem yaşanmaz. Birleşme sözleşmesinin ilgili şirketlerin genel kurullarınca onayladığı tarihte birleşme gerçekleşir. Yani birleşme aynı tarihte hem başlamış hem de sonuçlanmış olur.<sup>276</sup>

Başka bir görüşe göre; birleşmenin başlangıcı birleşmeye esas alınan bilançonun düzenlendiği gündür. Sonu ise birleşilen şirketin sermaye miktarına esas olan sözleşme değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihtir. Bu iki durum arasındaki dönem ise birleşme dönemidir.<sup>277</sup>

---

<sup>273</sup> Ernst & Young. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Vergide Gündem**. Föy 3, Kasım 2006, s. 5.

<sup>274</sup> KVK Md. 18.

<sup>275</sup> Canoğlu, Ali Mehmet. “Ortaklıkların Birleşmesi, Devri ve Olayın Vergisel Boyutu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 20, Ağustos 2005, s. 144.

<sup>276</sup> Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık. “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İşletmelerde Vergili Birleşmeler”, **Mali Çözüm**. Sayı: 56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, s. 181.

<sup>277</sup> Gülerüz, Süveyda. “Birleşme ve Devir Halinde Vergilendirme Nasıl Olur?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 371, Temmuz 2002, s. 113.

### 3.2.2. Birleşme Kârı

Birleşmede tasfiye kârının yerini alan birleşme kârının vergiye tabi tutulması hükme alınmıştır. Buna göre birleşme kârı, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değeri arasındaki olumlu farktır.<sup>278</sup>

Birleşme öncesi servet değeri, birleşme dolayısı ile infisah eden kurumun birleşmeden önceki mali bilânçosuna göre tespit edilen öz sermayesidir. Bu bilânçoda, birleşilen kuruma intikal edecek varlıkların, Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi işlemlere dâhil kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekir. Birleşme anındaki servet değeri (öz sermaye) ise, birleşilen şirkete ait varlıkların tarafların karşılıklı iradeleri ile birleşme tarihi itibarıyla yeniden yapılan değerlendirme sonucunda belirlenen değeridir.<sup>279</sup>

Birleşme kârı şu üç kaynaktan elde edilen kârlardan oluşur:<sup>280</sup>

— Birleşen şirketin, tüzel kişiliğinin sona ereceği tarihe kadar devam eden ticari faaliyeti nedeniyle doğacak olan kâr,

— Birleşen şirketin aktif kıymetlerine (emtia, gayrimenkul, demirbaş vb.) biçilen yeni değerler nedeniyle oluşacak kâr,

— Birleşen kurum kayıtlarında gözükmese dahi birleşen kurum şerefîyesinin realize edilmesinden doğacak kârdan, meydana gelecektir.

---

<sup>278</sup> Ufuk, Tahir Mehmet. "Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 369, Haziran 2002, s. 43.

<sup>279</sup> Ufuk, Tahir Mehmet. "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Birleşme", **Yaklaşım**. Sayı: 194, Şubat 2009, s. 72.

<sup>280</sup> Güneş, Şibli. "Birleşme İşlemlerinde Vergilendirme", **Yaklaşım**. Sayı: 188, Ağustos 2008, s. 130.

Bununla birlikte, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına veya sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya vasıta ile verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler gibi kabul edildiğinden, ortaklara veya sahiplere verilen bu değerlerin birleşme kârının hesaplanması sırasında ayrıca dikkate alınması gereklidir. Yani bu değerler birleşme kârına ayrıca ilave edilecektir.<sup>281</sup>

Söz konusu kârlar, birleşme dönemi sonundaki servet değerinden, birleşme dönemi başındaki servet değerinin çıkarılması suretiyle saptanarak kurumlar vergisine matrah teşkil eder.

### **3.2.3. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi**

Çalışmamızın bu bölümünde birleşme beyannamesinin verilmesi ile ilgili olarak özellik arz eden KVK hükümleri açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **3.2.3.1. Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi**

KVK'ya göre birleşmenin infisah eden (birleşen) kurumlar açısından tasfiye hükmünde olduğunu belirtilmiştir. Bu durumda; hesap dönemi başından birleşme kararının tescil ve ilan edildiği tarihe kadar olan süreye ilişkin kıst dönem beyannamesi, birleşme kararının tescil ve ilan edildiği ayı takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.

Ancak birleşmenin tamamlanmasının bu süreden önce gerçekleşmesi halinde kıst döneme ait beyannamenin birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşme beyannamesi ile birlikte birleşilen kurum tarafından verilmesi gerekir.<sup>282</sup>

---

<sup>281</sup> Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu. "Türkiye'de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmenin Vergilendirme Karşısındaki durumu- II", s. 187.

<sup>282</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 163.

Birleşen kurumun, birleşmenin sonuçlanmasından önceki dönemlerle ilgili olup, bundan sonra verilmesi gereken beyannamelerini verme sorumluluğu birleşilen kuruma ait olduğundan söz konusu beyannamelerin verilmesi, birleşme kârının beyanından sonraya bırakılamaz.<sup>283</sup> Başka bir ifadeyle tüm beyannamelerin birleşme beyannamesi verme süresi içinde verilmesi ve vergilerinde aynı sürede ödenmesi gerekir.

### **3.2.3.2. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi**

Birleşme dönemine ilişkin beyanname birleşmenin gerçekleştiği, yani infisah eden kurum ya da kurumların aktif ve pasif kıymetlerinin, birleşilen kurumun bilançosuna geçirilerek, bu bilançonun yetkili organlarca kabul edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde infisah eden (birleşen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Birleşen kurumların KVK'ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.<sup>284</sup> Beyannameye birleşme bilançosu ve kâr-zarar cetveli eklenir.

### **3.2.3.3. Birleşme Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire Tasdik Ettirilmesi**

3568 sayılı kanuna dayanılarak yayınlanan 18 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde, birleşme beyannamesi ve eklerinin yeminli mali müşavire tasdik ettirilebileceği belirtilmiştir.

---

<sup>283</sup> Canoğlu, Ali Mehmet, “ Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Sonuçlar Dönem Karı veya Zararı Dışında Ayrı Hesaplarda İzlenmelidir”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 164, Nisan 1995, s. 6.

<sup>284</sup> Mavral, Ülker. “ Kurumlar Vergisi, KDV, Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 442, Haziran 2005, s. 194.



Yukarıda belirtildiği üzere, birleşme beyannamesinin yeminli mali müşavire tasdiki durumunda birleşme işlemleri aksi iddia ve ihbar edilmediği sürece, idarenin denetim elemanlarınca incelenmiş kabul edileceğinden ayrıca inceleme yapılmaz. Bu durumda tasdik sonrasında birleşen kurumun sorumluluğunun ortadan kalması gerekir.

Ancak herhangi bir nedenle birleşme işlemlerinin sonradan incelenmesine gerek görülür ve inceleme neticesinde tespit edilen matrah farkına dayanan vergi ve ceza istenilmesi gerekirse, yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil sorumluluğu oluşacağı tabidir.<sup>285</sup>

#### **3.2.4. Birleşme Kârı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi**

Birleşme kârına ilişkin olarak verilen birleşme beyannamesi üzerinden tarh edilen %20 oranındaki kurumlar vergisi birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşilen kurum tarafından ödenir.

#### **3.2.5. Birleşme Halinde Geçici Vergi Uygulaması**

Birleşme tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme kârına ait kurumlar vergisi beyannamesinin birleşmenin kesinleşmesinde itibaren 30 gün içinde verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme tarihini içinde bulunduğu dönemden itibaren geçici vergi beyannamesi vermeyecektir.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 165.

<sup>286</sup> Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık. "Birleşmeler (III) İşletme Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular", **Mali Çözüm**. Sayı: 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, s. 204.

### 3.2.6. Birleşme Halinde Sorumluluk

Sermaye şirketlerinin birleşmesinde, tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin tamamı birleşilen kurum tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>287</sup>

Birleşmede bir zaman aralığına yayılmış birleşme işlemleri olmadığı için, dönem de yoktur. Dolayısıyla bu dönemde işletmeyi yönetecek tasfiye memuru görevlendirmesi söz konusu değildir. Tasfiye memurları için KVK nun 17 nci maddesinde belirtilen sorumluluk, aynı Kanununun 18 inci maddesi gereğince birleşilen kurumda olacaktır.<sup>288</sup>

Bu durumda birleşen şirketin ödev ve sorumluluklarını şu şekilde sıralayabiliriz;<sup>289</sup>

— Münfesih (birleşen) kurumun tasfiye memurlarına düşen ödevleri yerine getirmek.

— Birleşme dönemi ile ilgili birleşme kârını beyan edip vergilerini ödemek.

— Münfesih kurumun birleşme öncesindeki tam ve/veya kıst dönem beyannamelerini vermek ve vergilerini zamanında ödemek.

— Birleşen kurumun birleşme öncesi dönemlere ilişkin olup henüz verilmemiş katma değer vergisi, damga vergisi, muhtasar gelir ve kurumlar vergisi ve diğer vergilere ilişkin beyannamelerini verilmek.

---

<sup>287</sup> KVK Md. 18.

<sup>288</sup> Çakmak, Şefik, a.g.e., s. 343.

<sup>289</sup> Bahar, Okan Cevdet. “Birleşme, Devir, Bölünme, Tür Değiştirme Hallerinde Vergilendirme”, **E-Yaklaşım**. Sayı: 54, Ocak 2008.

— Birleşen kurum adına yapılan tarhiyatların itirazlı olanları varsa, bunlar için karşılık ayırmak.

—Birleşme işlemlerinin incelenmesini talep etmektir.

### **3.2.7. İşletme Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular**

Çalışmamızın bu bölümünde birleşme işlemlerinin vergilendirilmesi açısından özellik arz eden konular açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **3.2.7.1. Birleşme Giderleri**

KVK'nın 8/1-c maddesine göre; genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri hâsılatтан indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Birleşme halinde, hem birleşen (devralınan), hem de birleşilen (devralan) kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bazı giderler yapılır. Bunlardan birleşilen (devralan) kurum bünyesinde yapılanlar ilk tesis ve örgütlenme niteliğindedir. Çünkü birleşilen kurumda, işlerin devamlı olarak genişletilmesi ile ilgilidir. İlk tesis ve örgütlenme giderleri aktifleştirildiği takdirde 5 yılda amortisman ayırma yoluyla itfa edilir veya dönem gideri yazılabilir.<sup>290</sup>

---

<sup>290</sup> Altundal, Fuat. “Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 175, Nisan 2003, s. 68.

### 3.2.7.2. Birleşen Kurumlara İlişkin Zararlar

Birleşen kurumlar mali bilânçolarına göre oluşan zararlarını kendi kârlarından mahsup edebilecektir. Dolayısıyla birleşen şirket zararları en son birleşme kârından mahsup edilebilir, kalan zararların birleşilen şirket bünyesinde oluşacak kârdan mahsup edilmesi mümkün değildir.<sup>291</sup>

### 3.2.7.3. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Satışında KVK'nın 5/1-e Maddesinin Uygulanması

Vergili birleşmelerde, birleşen şirkete ait gayrimenkulün birleşilen şirkete intikali yeni iktisap olarak dikkate alınacağından, devir tarihinden itibaren iki tam yıl geçmesi halinde, gayrimenkulün birleşilen şirket tarafından satılması ve satış kârının sermayeye ilavesi veya 5 yıl süreyle bilânçosunun pasifte özel bir fon hesabında tutması şartıyla kazancın %75' lik kısmı kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılır.<sup>292</sup>

### 3.2.7.4. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması

Birleşme nedeniyle infisah eden şirketler KVK'ya göre tasfiye olmuş sayıldığından ve bilânço değerleri aynen değil, değerlendirildikten sonra birleşme gerçekleştirildiğinden; VUK'un 328. maddesinde yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumundaki esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir.<sup>293</sup>

---

<sup>291</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 165.

<sup>292</sup> Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**. s. 72.

<sup>293</sup> Erdem, Hayrettin. "Devri, Birleşme ve Nev'i Değişikliği Hallerinde Amortisman Uygulaması", **Yaklaşım**. Sayı: 93, Eylül 2000, s. 223.

Dolayısıyla, birleşen şirketin aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetler değerlemeye tabi tutularak devredilecek, bu kıymetler üzerinden ayrılmış olan birikmiş amortismanlar ise devredilmeyecektir. Birleşen şirketin birleşme tarihine kadar olan kıst süre için amortisman ayırıp ayırmamasının da kanunlar karşısında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.<sup>294</sup>

Yani; birleşilen kurum, birleşen şirketten devraldığı amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için satın almış gibi devraldığı bedel üzerinden yeniden amortisman ayırabilecektir.<sup>295</sup>

### 3.2.7.5. Birleşme Halinde Yenileme Fonu

Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından satılan ya da elden çıkarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi,

—İşin mahiyetine göre zaruri bulunur veya

—Bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa,

bu takdirde, satıştan veya alınan sigorta tazminatından doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın yenileme için ayrılmasına “**Yenileme Fonu**” denilmektedir.<sup>296</sup>

---

<sup>294</sup> Arslan, Murat, “Birleşme ve Devir Hallerinde Amortisman Uygulaması”, **Maliye Postası**. Sayı: 605, Kasım 2005, s. 102.

<sup>295</sup> Tekin, Cem. “Yeni Sistem Uyarınca Birleşme ve Devir Durumunda Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım**. Sayı: 145, Ocak 2005, s. 90.

<sup>296</sup> Mercan, Eray ve Mustafa Dündar, a.g.e., s. 89.

Birleşme nedeniyle infisah eden şirketler tasfiye olmuş sayıldığından, VUK'un 328. maddesine göre “**tasfiye halinde**” yenileme fonunda bekletilen kârların matraha ilave edileceği belirtilmiştir. Bu itibarla birleşme halinde yenileme fonunda biriken kârların matraha eklenmesi ve vergilendirilmesi gerekir.<sup>297</sup>

### **3.2.7.6. Birleşen Şirketin, Birleşilen Şirket Sermaye Payına Sahip Olması**

Birleşmeler, genelde birbirleri ile iştirak ilişkisi içindeki şirketler arasında gerçekleştirilir. Birleşen şirket, birleşeceği şirketin sermaye payına sahip olması durumunda, birleşilen şirket birleşme neticesinde kendi hisse senetlerini geri kazanmış olur. Bu takdirde birleşilen şirket, bu ölçüde daha az sermaye artırımını ile yetinir.<sup>298</sup>

### **3.2.7.7. Birleşilen Şirketin, Birleşen Şirkette İştirakinin Olması**

Devralma şeklinde yapılan birleşmelerde, devralan şirketin katılan şirkette iştiraki varsa, devralan şirketin hisse senetlerinin katılan şirket hisse senetlerine oranla daha fazla değer kazanması halinde, devralan şirket lehine bir kâr ortaya çıkacaktır. Bu kâr uygulamada emisyon primi olarak değerlendirilmektedir.<sup>299</sup>

### **3.2.8. Birleşmenin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**

Çalışmamızın bu bölümünde birleşme işlemlerinin vergilendirilmesi açısından KVK'da yer alan hükümlerin dışında diğer vergi kanunlarımızda yer alan ilgili hükümler açıklanmaya çalışılacaktır.

---

<sup>297</sup> Eedem, Hayrettin, “Devri, Birleşme ve Nev’i Değişikliği Hallerinde Yenileme Fonu”, **Yaklaşım**, Sayı: 91, Temmuz 2000, s. 258.

<sup>298</sup> Ufuk, Tahir Mehmet. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Birleşme”, s. 74.

<sup>299</sup> Çağlayan, Toper. “Türk Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku Bakımından Sermaye Şirketlerinin Birleşme, Katılma (Devir) ve Tür Değişimleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 56, Ankara 1982, s. 64.

### 3.2.8.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Birleşme

—Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi kapsamında birleşen sermaye şirketlerinin VUK'un 328. ve 329. maddeleri uyarınca ayırmış oldukları yenileme fonu tasfiye durumunda olduğu gibi birleşme tarihi itibarıyla kâra eklenir.

—KVK'nun 18'nci maddesine uygun birleşmelerde birleşilen kuruma intikal eden amortismanla konu iktisadi kıymetler kendi açısından yeni bir kazanç ya da satın alma gibi dikkate alınarak amortisman uygulamasına tabi tutulacaktır.

### 3.2.8.2. 6183 Sayılı Kanun Açısından Birleşme

Amme alacağının birleşme, devir ve nevi değiştirme işlemleri nedeniyle tehlikeye girmesini önlemek amacıyla 6183 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme şu şekildedir;<sup>300</sup>

“Bu Kanunun tatbiki bakımından:

—İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs,

—Devir halinde devir alan hükmî şahıs,

—Bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahıslar,

—Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs,

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmî şahıs ve şahısların yerine geçer.” hükmüne yer verilerek kamu alacağının ödenmesi bakımından güvence altına alınması sağlanmıştır.<sup>301</sup>

---

<sup>300</sup> AATUHK Md. 36.

<sup>301</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 171.

### 3.2.8.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Birleşen şirket, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30'ncü maddesinde yer alan ödemeleri nedeniyle tevkif ettikleri vergiye ait muhtasar beyannameyi en geç birleşme beyannameyi ile birlikte vermek ve vergiyi aynı sürede ödemek zorundadır.<sup>302</sup>

### 3.2.8.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Birleşmede birleşen şirkete intikal eden münfesih şirkete ait mallar, teslim kapsamında olduğu için KDV hesaplanması gerekir. Vergiyi doğuran olay, birleşme döneminin sonunda birleşme işlemlerinin tamamlandığı (birleşme bilançosunun tasdik edildiği) dönemde ortaya çıkar. Hesaplanan bu vergi devrolan kurum tarafından vergi dairesine yatırılır. Ödenen söz konusu KDV devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.<sup>303</sup>

### 3.2.8.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Birleşme nedeniyle düzenlenen kâğıtlar (birleşme sözleşmeleri, sermaye artırımları, yeni kuruluşlarda kuruluş mukavelenameleri gibi) damga vergisine tabi değildir.<sup>304</sup>

---

<sup>302</sup> Kavak, Ahmet, "Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu", s. 74.

<sup>303</sup> Şişman, Bülent. "Şirketlerin Devir Yoluyla Birleşmesi KDV Açısından Vergi Planlaması Halinemi Dönüşüyor", **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 117, Eylül 2002, s. 40.

<sup>304</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 170.



### **3.2.8.6. Harçlar Kanunu Açısından Birleşme**

Harçlar Kanunu'nun 123. maddesinde 4684 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile sermaye şirketlerinin birleşmesi nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

### **3.2.8.7. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Birleşme**

Birleşme nedeniyle devredilen ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına giren malların devri sırasında özel tüketim vergisi hesaplanması ve beyanname ile beyan edilip ödenmesi zorunludur.<sup>305</sup>

### **3.2.8.8. Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Birleşme**

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen (s) bendi uyarınca KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.<sup>306</sup>

## **3.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Devir**

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi şeklindeki şirket yapılanmalarını vergili ya da vergisiz şirket yapılanmaları olarak sınıflandırılmıştır. Devir kavramına ise KVK'nın 19. maddesinde yer verilmiştir.

---

<sup>305</sup> Kavak, Ahmet, "Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu", s. 74.

<sup>306</sup> Güneş, Şibli, a.g.m., s. 132.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddelerinde öngörülen şartlarda yapılan birleşmeler “**Devir**” olarak nitelendirilmiştir. Devir halinde bütün aktif ve pasif değerler bir değerlenmeye tabi tutulmaksızın aynen devralan şirkete intikal ettiğinden, bu tip birleşmelerde birleşme kârı doğmamakta dolayısıyla bir vergilendirme de olmamaktadır. Bu durumda yalnız devralınan şirketin devir tarihine kadar elde ettiği dönem kazancı kurumlar vergisine konu olmaktadır.<sup>307</sup>

Burada adı geçen vergisiz birleşme konusu; vergiden kaçma, kamuyu vergisel yönden zarara uğratma olarak değil, bir vergi erteleme müessesesi olarak dikkate alınmalıdır.<sup>308</sup>

Devir esas olarak birleşmenin bir türüdür. Ancak, gerek 5520 Sayılı Kanun öncesi yürürlükte bulunan KVK hükümleri gerekse 5520 Sayılı Kanunda yer alan hükümler çerçevesinde birleşme vergiye tabii bir şirket yapılanmasıdır. Birleşmenin vergilendirme dışı kalması daha doğru bir deyimle vergi ertelemesinden yararlanabilmesi için birleşmenin bünyesinde gerçekleşmesi ve kanunda yer alan şartları barındırması gerekir.

Bu şartlar,<sup>309</sup>

— Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

—Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesidir.

---

<sup>307</sup> Konor, Vedat, “Anonim Şirketlerde Birleşme ve Devir”, **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 54, Haziran 1997, s. 51.

<sup>308</sup> Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık, “Birleşmeler (II) Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İşletmelerde Vergisiz Birleşmeler”, **Mali Çözüm**. Sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001, s. 228.

<sup>309</sup> KVK Md. 19.

### 3.3.1. Devrin Şartları

Devir işleminin gerçekleşebilmesi için gerekli şartları şu şekilde sıralayabiliriz;

#### 3.3.1.1. Birleşen ve Birleşilen Kurumların Kanuni veya İş Merkezlerinin Türkiye’de Bulunması

Devir işlemine taraf olan iki kurum bulunmaktadır. Birleşme sonucunda infisah eden kurum ve birleşilen kurum. Her iki kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de ise, bu birleşme devir olarak nitelendirilebilecektir. KVK hükümlerine bakıldığında, bir kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması o kurumun tam mükellef olması anlamına gelmektedir.<sup>310</sup> Başka bir deyişle, birleşme işleminin devir olarak değerlendirilebilmesi için gerek birleşen gerek birleşilen kurumun tam mükellef olması gerekmektedir.<sup>311</sup>

#### 3.3.1.2. Bilânço Değerlerinin Kül Halinde Devri

Birleşme işleminin devir niteliğini kazanmasının bir diğer şartı, münfesi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin devralan kurum tarafından kül halinde devralınarak aynen bilânçosuna (devralan kurumun) geçirilmesidir.

Bu durum, devrolunan kurumun sahip olduğu iktisadi kıymetlerin hiçbir şekilde değerlendirilmemesi ve devir dolayısıyla meydana gelen artışın tespit edilmemesi, devrolunan kurumun bilânçosunda yer alan değerlerin aynen devralan şirketin kayıtlarına geçirilmesini ifade eder. Böylelikle, devrolunan şirket bünyesinde oluşan gizli yedekler devir aşamasında realize edilmemiş olacak, bilânçoda yer alan iktisadi kıymetler, devralan kurum tarafından elden çıkarıldığında içerdikleri gizli yedeklerden dolayı oluşan değer artışları vergiye tabi tutulacaktır.<sup>312</sup>

<sup>310</sup> Şimşek, Elif. **Kurumlarda Devir ve Bölünme İşlemlerinin Vergilendirilmesi**. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul 2006, s. 58.

<sup>311</sup> Tekin, Cem. “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 226, Şubat 2007, s. 83.

<sup>312</sup> Arpacı, Ömer Atlar. “Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 178, Temmuz 2003, s. 65.

### 3.3.1.3. Tür Değiştirmenin Devir Hükümünde Olması

KVK Md. 20/2’de, kurumların 19/1 deki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri devir hükümünde sayılmıştır. 5520 sayılı KVK’nın 19. maddesinin 1 no.lu fıkrasındaki hükümler ile eski KVK’nın 37. maddesindeki hükümler aynıdır. Eski kanunda ilgili maddede yazılı şartlar dâhilinde “şekil değiştirmeleri” devir hükümünde sayılırken, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “tür değiştirmeleri” devir hükümünde sayılmıştır.<sup>313</sup>

### 3.3.2. Devir Halinde Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 20/1’nci maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi halinde birleşen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazancın vergilendirileceği, devir sonrası, birleşmeden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği söz konusu maddede hüküm altına alınmıştır.<sup>314</sup>

Devir durumunda birleşen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazanç vergilendirileceğinden devir tarihinin belirlenmesi önem taşımaktadır. TTK’nın 148. maddesinde birleşme için ilgili şirketlerin, mukavelelerinin değişmesi hakkındaki usul ve esaslar çerçevesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerektiği hüküm altına alınmış olup 5520 sayılı KVK’nın Md. 20/1 uyarınca söz konusu devir kararının Ticaret Sicili’nde tescil edildiği tarih devir tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.<sup>315</sup>

Devir işlemlerinin vergilendirilmemesi için gerekli olan şartlar aşağıda belirtilmiştir. Bu şartlar KVK gereğince asli şart oldukları için bu şartlardan birinin bile gerçekteşmemiş olması hali devir işlemlerinin vergilendirilmesi için yeterli olacaktır.

---

<sup>313</sup> Bulut, Marval Ülker. “Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunları Yönünden İrdelenmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 478, Aralık 2006, s. 160.

<sup>314</sup> Özen, Necati. “Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancısından İndirilmesi Esasları”, **Vergi Sorunları**. Sayı:65, Nisan 1993, s. 75.

<sup>315</sup> Tekin, Cem. “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, s. 84.

Bu şartları ise;

— Devir tarihi itibariyle hazırlanan ve müştereken imzalanan devrolan kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin, birleşmenin ticaret sicili gazetesinde ilan edildiği tarihinden itibaren 30 gün içinde, birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi

—Birleşilen şirket birleşen şirketin vergi borçları için taahhütname vermelidir, şeklinde sıralayabiliriz.

### **3.3.2.1. Devir Tarihi İtibariyle Hazırlanan ve Müştereken İmzalanan Devrolan Kuruma Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin, Birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde İlan Edildiği Tarihinden İtibaren 30 gün İçinde, Birleşen Kurumun Bağlı Olduğu Vergi Dairesine Verilmesi**

Devir işleminin vergisiz yapılabilmesi için birinci koşul, birleşen kurum ile birleşilen kurumun devir tarihi itibariyle hazırladıkları ve müştereken imzalamış oldukları birleşen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihinden itibaren 30 gün içinde birleşen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verme zorunluluğudur.<sup>316</sup>

Eğer devir işlemi, hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapıldı ise, münfesi kurum önceki hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayacak ve bu beyanname birleşilen kurumla müştereken imzalanarak verilecektir.

Hazırlanacak ve müştereken imzalanacak olan kurumlar vergisi beyannamesi birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten yani devir tarihinden itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.<sup>317</sup>

---

<sup>316</sup> Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**. s. 77.

<sup>317</sup> Şimşek, Elif, a.g.t., s. 60.

### **3.3.2.2. Birleşilen Şirket Birleşen Şirketin Vergi Borçları İçin Taahhütname Vermelidir**

Vergisiz birleşme için ikinci koşul, birleşilen şirket, infisah eden yani birleşen şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve vergileme ile ilgili diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekir. Mahallin en büyük mal memuru (illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü) bu hususta birleşen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.<sup>318</sup>

Belirtilen şartların aynen yerine getirilmiş olması durumunda, devir nedeniyle oluşan kâr hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecek, sadece birleşen şirketin devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir.<sup>319</sup>

### **3.3.2.3. Devir Halinde Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisinin Ödenmesi**

KVK'nın 20. maddesinin 1 numaralı fıkrası çerçevesinde gerçekleştirilen devir işlemlerinde, münfesi kurum adına kıst döneme ilişkin tahakkuk eden vergileri, devralan kurumun devir işlemlerinin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan kurum tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların da Kurumlar Vergisi beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar münfesi kuruma ait tahakkuk eden vergileri ödemeleri gerekmektedir.

---

<sup>318</sup> Bulut, Marval Ülker, a.g.m., s. 162.

<sup>319</sup> Gündüz, N.Kemal ve Necati Perçin, "Kurumların Devri Halinde Vergilendirme", **Vergi Sorunları**. Sayı: 134, Kasım 1999, s. 64.

Örneğin: Devir işlemlerinin 2008 yılı içinde tamamlanması durumunda kıst döneme ilişkin kurum kazancı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi 30.04.2009 tarihine kadar ödenmesi gerekir. Birleşilen kurumun 1 MAYIS – 30 NİSAN tarihleri arasında özel hesap dönemine sahip olması durumunda devrolan kurumun kıst dönem kazancının 30 AĞUSTOS tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ve birleşme işlemlerinin sona erdiği tarihi takip eden 30 gün içinde, tahakkuk eden vergilerin birleşilen kurum tarafından ödenmesi gerekmektedir.<sup>320</sup>

### **3.3.3. Birleşen Şirketin Devir Tarihine Kadar Olan (Kıst) Dönem Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire Tasdik Ettirilmesi**

Devir hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşen şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kurum kazancının beyanına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin 3568 sayılı yasa kapsamında yayımlanan 18 no.lu genel tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavire onaylatılıp, devir işlemlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği hususu tasdik raporuna bağlatılabilir.<sup>321</sup>

### **3.3.4. Devir Halinde Özellik Arz Eden Durumlar**

Çalışmamızın bu bölümünde devir işleminin vergilendirilmesi açısından özellik arz eden konular açıklanmaya çalışılmıştır.

---

<sup>320</sup> Tekin, Cem , “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, s. 86.

<sup>321</sup> Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu.** s. 78.

### 3.3.4.1. Devir Giderleri

Devir giderleri kurum kazancının tespitinde hâsılattan indirilecek giderlerdendir. Devrolan kurumun yapmış olduğu devir giderleri 5520 Sayılı Kanunun 8/c maddesi hükmünde sayılan giderlerden olup devrolan kurum tarafından indirilecektir. Devralan kurumun devir ile ilgili yapmış olduğu giderler ise, kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilecek ve aynı maddenin b bendi hükmü gereği kurum kazancından indirilebilecektir.<sup>322</sup>

### 3.3.4.2. Devralınan Kuruma Ait Zararların Mahsup İmkânı

KVK'nın "Zarar Mahsubu" başlıklı 9. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak koşuluyla devralınan kurumlara ait zararların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu olarak ele alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

2005 ve daha önceki hesap dönemlerine ait kurumlar vergisi matrahının tespitine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı KVK'nın 14/1. maddesinde devralınan kurumun zararlarının mahsubunda bir takım farklılıklar söz konusuydu.

Adı geçen kanun uyarınca devralınan kuruma ait zararların mahsubunun yapılabilmesi için gerekli olan şartlar şu şekildedir.<sup>323</sup>

—Devir işleminin KVK çerçevesinde gerçekleşmesi

—Devralan ve devir suretiyle münfesi hale gelen kurumların aynı sektörde faaliyette bulunması

—Devralan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olmasıdır.

---

<sup>322</sup> Şimşek, Elif, a.g.t., s. 61.

<sup>323</sup> Çiçen, Ali ve Tolga Nedim Süer, "Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası**. Sayı: 291, Kasım 2005, s. 111.



Yukarıda sayılan bu şartların adı geçen kanun gereği bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, devralınan kurumlara ait zararların ancak devir tarihi itibarıyla aktif toplamı geçmeyen kısmı indirim konusu yapılabilmektedir.

Ancak 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte adı geçen kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, belirli şartların mevcut olması kaydıyla kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre devralınan kurumun zararının kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi için;<sup>324</sup>

—Son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması

—Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi, şartlarının birlikte mevcut olması gerekmektedir.

### **3.3.4.3. Geçici Vergi**

KVK 32. madde hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara uygun olarak cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler. Devir halinde kurum münfesih hale geleceğinden geçici vergi de ödenmeyecek<sup>325</sup> ve herhangi bir şekilde geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu da olmayacaktır.

---

<sup>324</sup> Tekin, Cem , “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, s. 90.

<sup>325</sup> Şimşek, Elif, a.g.t., s. 65.

#### 3.3.4.4. Devir İşleminin İştirak İlişkisi Bulunan Kurumlar Arasında Gerçekleşmesi

Bilindiği üzere; KVK'nın 19. maddesinin 1/b bendi uyarınca birleşme işleminin devir olarak değerlendirilebilmesi için gerekli şartlardan biri de münfesi kurumun bilânço değerlerinin birleşilen kurum tarafından kül halinde devralınması ve aynen bilânçoya geçirilmesi gerekmektedir. Bununa karşılık, birleşen kurum ile birleşilen kurum arasında iştirak ilişkisinin olması durumunda söz konusu durumun devir hükmünde olup olmadığı konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu durum ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme olmasa da 5422 sayılı KVK'nın uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanmış bulunan 67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde<sup>326</sup>; bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesinin devir işlemlerine ilişkin şartların ihlali anlamına gelmemektedir.<sup>327</sup>

İştirakler hesabında yer alan değerlerin, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki olumlu veya olumsuz farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün bulunmakta olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır.<sup>328</sup>

---

<sup>326</sup> 67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 06.02.2000 tarihinde kabul edilerek 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>327</sup> Tekin Cem , “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, s. 88.

<sup>328</sup> Arpacı, Ömer Altar, a.g.m., s. 69.

### **3.3.4.5. Devrolan Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Kazancı İstisnasının Akıbeti**

Bilindiği üzere 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1/e bendi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri en az iki yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan ve sermayesine ilave edilen veya bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında 5 yıl süreyle tutulan kazançların %75'i kurumlar vergisinden istisnadır. Bu durumda, devir halinde söz konusu maddenin iki başlık halinde açıklanması daha uygun olacaktır:

#### **3.3.4.5.1. Birleşen Şirketin Gayrimenkullerinin Devir Tarihinden Önce Satmış Olması**

Kurumlar, aktifinde kayıtlı gayrimenkullerini ve diğer kıymetlerini KVK'nın 19/1'nci maddesinde yazılı şartlara uygun biçimde yapacakları devirden önce satmaları ve bu satıştan doğan kazancın, devrin gerçekleşmesinden sonra KVK'nun 5/1-e maddesi kapsamında sermayeye eklenmesi veya bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulması durumunda, söz konusu satışlardan sağlanan gelirlerin %75'i kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

#### **3.3.4.5.2. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Devir Tarihinden Sonra Birleşilen Şirket Tarafından Satılması**

Birleşilen kuruma intikal eden gayrimenkul ile diğer değerlerin, birleşen şirket bilânçosunun aktifine kayıtlı bulunduğu tarih ile birleşilen şirket tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki yıllık bir süre geçmiş olması halinde, gayrimenkulün ve diğer değerlerin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklenmesi veya bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında 5 yıl süreyle tutulması şartıyla satış kazancının %75'i kurumlar vergisi istisnasından yararlanır.<sup>329</sup>

---

<sup>329</sup> Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu**. s. 80.

### **3.3.5. Vergisiz Birleşmenin (Devrin) Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**

Çalışmamızın bu bölümünde vergisiz birleşme müessesesinin KVK dışındaki vergi kanunları açısından yer alan hükümlerine yer verilecektir.

#### **3.3.5.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Devir**

VUK açısından devir işlemlerinin vergilendirilmesi hakkında yer alan hükümler şu şekildedir;

##### **3.3.5.1.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfa edilmeyen kısmı (diğer iktisadi kıymetlerle birlikte) devir nedeniyle, birleşilen kuruma intikal edeceğinden, bu kurum tarafından VUK'un 326'ncı maddesi uyarınca, kalınan yerden amortisman ayırmaya devam edebilecektir.<sup>330</sup>

##### **3.3.5.1.2. Devralınan İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayırma Uygulaması**

Devir halinde birleşen kurumların devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirileceği için birleşen kurumların bilançosunda kayıtlı bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetler için kıst amortisman hesaplayarak dönem kazancının tespitinde dikkate almaları mümkündür. Bu durumda birleşilen şirkette devir tarihi ile hesap döneminin sonuna kadar olan süre için kıst amortisman uygulamasından yararlanır.

---

<sup>330</sup> Gündüz, N. Kemal ve Necati Perçin, "Kurumların Devri Halinde Vergilendirme", **Vergi Sorunları**, Sayı: 134, Kasım 1999, s. 66.

### 3.3.5.1.3. Devir Halinde Yenileme Fonu

VUK'un 328. maddesinde “**işin devri**” (İşletmenin devri) halinde, yenileme fonunda bekletilen kârların, matraha ilave edileceği ve vergilendirileceği belirtilmiştir. Bu itibarla devrolan şirket bünyesinde bulunan yenileme fonu, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesi hükmünden yola çıkıldığında, devralan şirkete aktarılamayacağı, devrolan şirket tarafından kurumlar vergisi matrahına ilave edilerek vergilendirileceği açıktır.<sup>331</sup>

Bu durumda iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisini kabul edenler, devir durumunda da yenileme fonunun kâra aktararak birleşen şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kârı içinde vergilendirilmesini benimsemiştir.<sup>332</sup> İkinci görüşü kabul edenler ise devir koşullarına göre yapılan birleşmelerde vergisiz birleşmenin amaçlanmasından ötürü yapılacak böyle bir işlemin birleşen şirket bilânçosunun kül halinde alınma şartını ihlal edileceği benimsemişlerdir.<sup>333</sup>

### 3.3.5.2. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Birleşme

6183 sayılı kanunun 36. maddesi gereğince:

“Bu Kanunun tatbiki bakımından;

—İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs,

—Devir halinde devir alan hükmî şahıs,

—Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs,

---

<sup>331</sup> Erdem, Hayrettin, “Devri, Birleşme ve Nev’i Değişikliği Hallerinde Yenileme Fonu”, s. 258.

<sup>332</sup> Tarakçı, Hızır, a.g.e., s. 374.

<sup>333</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 197.

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmî şahıs ve şahısların yerine geçer.” Bu hükümler çerçevesinde devrolan şirketin amme borçları nedeniyle yapılacak takiplerde, devir işlemi sonrasında devralan kurumun muhatap alınır. Böylece amme alacağı da güvence altına alınmış olur.

Bununla birlikte birleşilen şirket devir öncesi dönemlerle ilgili olarak birleşen şirketin bir borcunu ödemek zorunda kaldığında, bu borç için birleşen şirketin ilgili dönemdeki yöneticilerine rücu edebilecektir.<sup>334</sup>

### **3.3.5.3. Devir Halinde Gelir Vergisi**

Devir olan şirket G.V.K.’nun 94’ üncü ve KVK’nın 15 ile 30’ncü maddeleri uyarınca yapılacak gelir ve kurumlar vergisi tevkifatına ait muhtasar beyannameyi kıst dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği süre içinde verilmesi ve muhtasar beyanname beyan edilen verginin normal muhtasar beyannamenin verileceği ayın 26’ncü günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.<sup>335</sup>

### **3.3.5.4. Devir Halinde Katma Değer Vergisi**

Devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen kuruma birleşen kurum tarafından devredilen değerler KDVK’nun 17/4-c maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi değildir.<sup>336</sup> Bir diğer anlatımla birleşmelerin, iki tam mükellef şirket arasında gerçekleşmesi, istisnanın uygulanması açısından zorunlu kılınmış ve öte yandan birleşen şirketin devir tarihindeki bilançosunu birleşilen şirketin bir bütün halinde devralıp bilançosuna geçirmesi gerekmektedir.

---

<sup>334</sup> Gündüz, N. Kemal ve Necati Perçin, a.g.m., s. 67.

<sup>335</sup> Demirağ, Levent, “Devir Yoluyla Birleşmelerde G.V. K. Md. 94/6-b Uyarınca Yapılan Vergi Tevkifatının Ödenme Zamanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 191, Temmuz 1997, s. 37.

<sup>336</sup> Doğru, Yunus, “Anonim Şirketlerde Devir İşlemleri”, **Mali Çözüm**, Sayı: 65, Ekim-Kasım-Aralık 2003, s. 201.

### **3.3.5.4.1. Birleşen Şirketin Sonraki Dönemlere Devreden Katma Değer Vergisi Birleşilen Şirket Tarafından İndirim Konusu Yapılabilir mi?**

Vergisiz birleşmelerde, birleşen şirketin indirim konusu yapamadığı nedenle sonraki dönemlere devreden katma değer vergisinin birleşilen şirket tarafından indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda KDVK.'da açık bir hüküm olmamasına karşın vergi idaresinin bu konudaki yaklaşımı indirim konusu yapılabileceği yönündedir.<sup>337</sup>

### **3.3.5.4.2. Birleşen Şirketin İade Hakkı Doğuran İşlemleri Nedeniyle Oluşan KDV Alacağı Birleşilen Şirkete İade Edilip Edilmeyeceği**

Vergisiz birleşmelerde birleşilen şirket iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle oluşan KDV iade alacağı birleşilen şirkete geçtiğinden, iade kendisine yapılacağı gibi, aynı şekilde tecil-terkin işlemleri de yapılabilecektir.<sup>338</sup>

### **3.3.5.5. Devir Halinde Harç ve Damga Vergisi**

Devir yolu ile birleşmenin Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun olarak yapılması şartıyla infisah eden şirket veya şirketler adına birleşme tarihinden önce düzenlenen kâğıtların içeriğinde (süresi, tutarı vb. diğer şartlarda) bir değişiklik olmaksızın sadece devir yoluyla birleşme nedeniyle birleşilen şirket adına yeniden düzenlenmesi halinde, söz konusu kâğıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/17. bölümünün hükmü gereğince damga vergisinden istisna tutulması ve bu kâğıtlarla ilgili olarak yapılacak işlemlerden de harç alınmaması gerekmektedir.<sup>339</sup>

---

<sup>337</sup> Erol, Can, "Devredilen İşletmelerin İndiremedikleri KDV Devrolan sermaye Şirketi Tarafından İndirilebilir mi?", **Yaklaşım**. Sayı:14, Şubat 1994, s. 90.

<sup>338</sup> Kırıktaş, İlhan, "Şahıs Firmalarının Limited veya Anonim Şirketlere Devir ya da Dönüşümlerinde KDV İstisnası", **Yaklaşım**. Sayı: 49, Ocak 1997, s. 48.

<sup>339</sup> Gençyürek, Levent, "Devir Yolu İle Birleşmelerde Harç ve Damga Vergisi", **Yaklaşım**. Sayı: 195, Mart 2009, s. 115.

### **3.3.5.6. Devir Halinde Özel Tüketim Vergisi**

Devir yoluyla birleşmelerde, birleşen kurumun aktifinde bulunan ve teslimi özel tüketim vergisine tabi olan malların birleşilen kuruma devrinde, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden özel tüketim vergisi hesaplanır ve devir alan kurum adına fatura düzenlemek suretiyle ödenir.<sup>340</sup>

### **3.3.5.7. Devir Halinde Gider Vergisi**

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen (s) bendi uyarınca KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.<sup>341</sup>

---

<sup>340</sup> Kavak, Ahmet, a.g.e., s. 195.

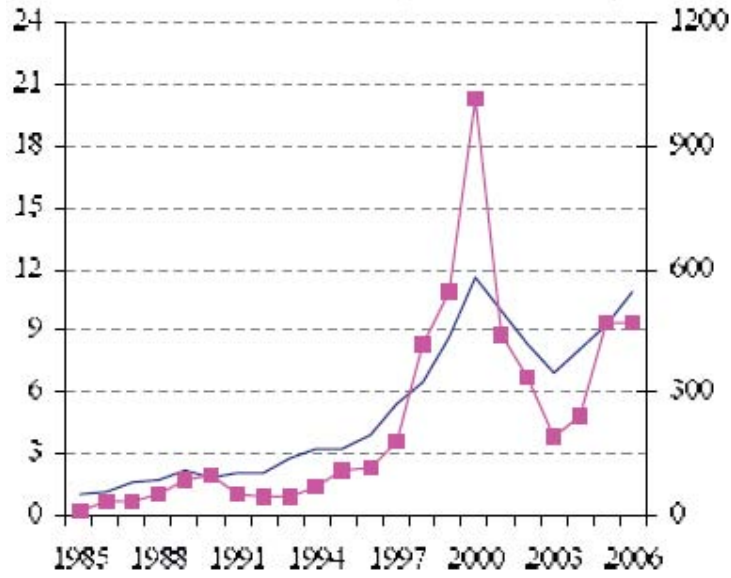
<sup>341</sup> Güneş, Şibli, a.g.m., s. 132.



### 3.4. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin; Borsaları, İmalat ve Hizmet Sektörleri Açısından Sınır Dışı Birleşme ve Devralmalarının Şekillerle Ortaya Konması

**Şekil 1: Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin; borsaları, imalat ve hizmet sektörleri açısından sınır dışı birleşme ve devralmalar.**

- Dünya Piyasasında Gerçekleşen Adet (1985=1000, sol taraf)
- Dünya Piyasalarındaki Birleşme ve Devralmalar (Milyar Avro, sağ taraf)

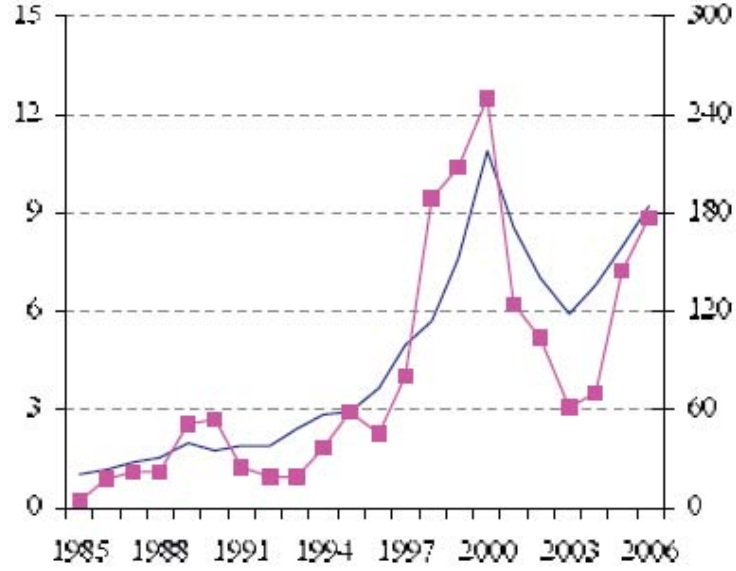


**KAYNAK:** A. De Santis Roberto, Aviat Antonin, Coeurdacier Nicolas, "Cross-Border Mergers and Acquisitions Financial and Institutional Forces", **European Central Bank Working Paper Series**, No: 1018, p. 45, March 2009

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi 2006 yılı itibariyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin; borsaları, imalat ve hizmet sektörlerinde gerçekleşen 11.000 adet birleşme ve devralma 350 milyar Avro'luk piyasa değerine sahiptir.

**Şekil 2: Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin, borsaları ve imalat sektörlerindeki sınır dışı birleşme ve devralmalar.**

— Dünya Piyasasında Gerçekleşen Adet (1985=1000, sol taraf)  
—■— Dünya Piyasalarındaki Birleşme ve Devralmalar (Milyar Avro, sağ taraf)

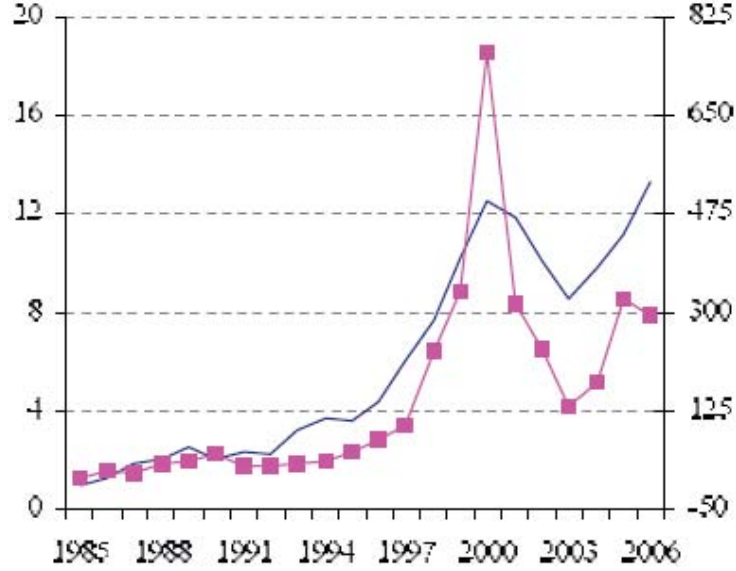


**KAYNAK:** A. De Santis Roberto, Aviat Antonin, Coeurdacier Nicolas, "Cross-Border Mergers and Acquisitions Financial and Institutional Forces", **European Central Bank Working Paper Series**, No: 1018, p. 45, March 2009

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi 2006 yılı itibariyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin; borsaları ve imalat sektörlerinde gerçekleşen 9.000 adet birleşme ve devralma 180 milyar Avro'luk piyasa değerine sahiptir.

**Şekil 3: Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin, borsaları ve hizmet sektörlerindeki sınır dışı birleşme ve devralmalar.**

— Dünya Piyasasında Gerçekleşen Adet (1985=1000, sol taraf)  
—■— Dünya Piyasalarındaki Birleşme ve Devralmalar (Milyar Avro, sağ taraf)



**KAYNAK:** A. De Santis Roberto, Aviat Antonin, Coeurdacier Nicolas, "Cross-Border Mergers and Acquisitions Financial and Institutional Forces", **European Central Bank Working Paper Series**, No: 1018, p. 46, March 2009

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi 2006 yılı itibariyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin; borsaları ve hizmet sektörlerinde gerçekleşen 13.000 adet birleşme ve devralma 300 milyar Avro'luk piyasa değerine sahiptir.

## Şekillerde Yer Alan Ülkeler ve Sektörler

Kaynak Ülkeler (21)
Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Japonya, Güney Kore, Lüksemburk, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.

Hedef Ülkeler (31)
<u>Gelişmiş Ülkeler (20):</u> Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburk, Japonya, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.
<u>Gelişmekte Olan Ülkeler (11):</u> Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Polonya, Slovakya, Slovenya, Güney Kore, Türkiye.

İmalat Sektörleri (10)
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Tütün, İçki ve Yemek İmalatı</li><li>2. Tekstil, Giyecek ve Deri İmalatı</li><li>3. Mobilyayı da İçeren Orman Ürünleri İmalatı</li><li>4. Kâğıt İmalatı</li><li>5. Petrol Ürünleri ve Kimyasal Madde İmalatı</li><li>6. Petrol ve Kömür İçermeyen Metal olmayan Madeni Ürünlerin İmalatı</li><li>7. Metal İmalatı</li><li>8. Makine ve Ekipmanlarının İmalatı</li><li>9. Nakliyat Teçhizatlarının İmalatı</li><li>10. Diğer İmalat Sanayileri</li></ol>

#### Hizmet Sektörleri (10)

1. Taşıma ve Depolama Hizmetleri
2. İletişim
3. Elektrik, Gaz ve Su Dağıtım Hizmetleri
4. Eğitim, Sağlık, Sosyal ve Kişisel Servis Hizmetleri
5. Otel ve Restoranlar
6. Toptan Satış
7. Perakende Satış
8. Banka
9. Sigorta
10. Diğer Finansal Aracılık Hizmetleri

## SONUÇ

Yaptığımız çalışmanın konusu; sermaye şirketlerinde tasfiye, birleşme, devir süreçleri ve bu süreçlerin vergilendirme karşısındaki durumudur. Bu çalışmanın amacı ise ülkemizde sermaye şirketleri açısından çizilmiş bu yasal çerçevenin vergisel anlamda derinlemesine incelenmesi ve var olan yasal düzenlemeler hakkındaki sorunların ortaya konmasıdır.

Bu bakımdan ülkemiz mevzuatı gereği tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinde yasal işlemlere başvurulması bir zorunluluktur. Ülkemizde işletmelerin tasfiye, birleşme ve devir işlemlerinin süreç anlamında işleyişinin genel esasları ve hukuki prosedürleri özel hukuk dalı olarak Türk Ticaret Kanunu tarafından belirlenmiştir. Bu işlemlerin kamu hukuku açısından vergisel anlamdaki hukuki boyutu ise Kurumlar Vergisi Kanun’umuzda yer almaktadır.

Tasfiye sürecine giren kurumlar açısından KVK Md. 17’de;

- Tasfiye dönemi
- Tasfiye beyannamelerinin verilmesi
- Tasfiye kârının hesaplanması
- Tasfiye kârı üzerinden tarh edilen vergilerin ödenmesi
- Tasfiye sonucunda tasfiye zararı olması halinde önceki tasfiye beyannamelerinin geriye doğru düzeltilmesi, önceden ödenen vergilerin iade edilmesi
- Tasfiye halinde zaman aşımı
- Tasfiye memurlarının sorumluluğu
- Tasfiye işlemlerinin incelenmesi

konularındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte KVK Md. 18 ve 19’da yer alan hükümler gereği birleşme ve devir müesseseleri de tasfiye hükmünde sayılarak hem uygulama hem de mevzuatın anlaşılması açısından mükemmel bir uyum ortaya konmuştur.

Ancak mevcut kanunumuz da yer alan özel düzenlemelere rağmen tasfiye sonucu ortaya çıkabilecek kâr miktarı herhangi bir ayırım gözetmeksizin normal faaliyette bulunan bir sermaye şirketinin elde ettiği kurum kazancı gibi vergilendirilmektedir. Burada unutulmaması gereken en önemli nokta kanımızca tasfiye sürecine giren kurumların faaliyetlerinin normal faaliyette bulunan kurumlara göre farklılık göstermesidir.

Bilindiği üzere vergi mükelleflerinin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi vergide eşitlik ilkesinin gereğidir. Bu durumda tasfiye sürecine giren sermaye şirketleri normal faaliyet içerisinde bulunan kurumun vergi yüküyle eş değer anlamda tutulmaktadır. Bu uygulamanın vergide eşitlik ilkesiyle, KDV ve ÖTV gibi vergiler açısından, ters düştüğü kanısındayız. Hiç değilse kurumlar vergisi oranının tasfiyeye giren kurumlar açısından, Fransa'da uygulanan %10'luk vergi oranı gibi, düşük tutulmasının bu durum için bir çözüm önerisi olabileceğine inanıyoruz.

Tasfiye sonrası kârdan ortaklara dağıtılan tasfiye payı, kâr payı gibi dikkate alınarak önce kurumca GVK'nın 94/6-b-i maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakta, daha sonra ortaklar aldıkları tasfiye payını GVK'nın 86. maddesinde yazılı sınırın aşılması halinde yıllık beyanname vererek tekrar vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir.

Öncelikle GVK açısından elde edilen kâr payı menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir. Ancak GVK'nın 75. maddesinde yer alan menkul sermaye iradları içerisinde tasfiye kârı üzerinden ortaklara dağıtılan tasfiye payı konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığımız tasfiye payını kâr payı olarak kabul etmiştir. Öncelikle tasfiye payı kurum ortaklarının hisse senetleri karşılığını teşkil etmektedir ancak ortada bir kurum kalmamıştır. Çünkü tasfiyenin tüm süreçleri gerçekleşmiş haldedir. Böyle olunca da tasfiye payı ortaklık hakkı veya hissesi halini almıştır. GVK'nın 80. maddesinin 4. bendi gereği gerçek kişilerin ortaklık haklarını elden çıkartmasıyla elde ettikleri kazançlar ise değer artış kazancıdır. Bu durumda Gelir İdarisi Başkanlığımız tasfiye payının menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi kabul etse de mevcut kanunlarımızda bir netlik olmayışının vergileme açısından bir sorun teşkil ettiği kanısındayız.

Tasfiye sonrasında sermaye şirketlerinin indirim konusu yapamadığı devreden katma değer vergisinin son tasfiye kârının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınması KDVK'nın genel prensiplerine uygun olacaktır. Tasfiye nedeniyle yasal olarak indirim olanağı bulunmayan KDV kapsamına giren bu devreden katma değer vergisinin maliyete eklenmesi söz konusu olamayacağından tasfiye kârının belirlenmesinde gider yazılması yerinde olacaktır. Çünkü tasfiye sonrasında kurumun devlet hazinesinden alacağı bu değer geri iade edilmeyip, hiçbir zaman tahsil olunamayacak bir alacak için kurumlar vergisi ödenmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesine göre birleşme, birleşen şirketler açısından tasfiye hükmünde olduğu ve tasfiye kârı yerine vergiye konu edilen kârın birleşme kârı olacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte birleşme hakkındaki özel hükümlerin yer aldığı TTK birleşmeyi tasfiyesiz infisah olarak ele almaktadır. Öncelikle birleşmenin yerine getirilmesinde uygulanacak işlemlerin yer aldığı TTK ve KVK birbirinden farklı kullanılan bu kavramların aynı olmasının uygulamada kolaylık getireceği düşüncesindeyiz.



Ayrıca KVK'da yukarıda açıklanan düzenlemenin yanında birleşilen şirket tarafından birleşen kurum ortaklarına doğrudan ya da dolaylı olarak verilen değerlerin birleşme kârının hesaplanmasında dikkate alınacağı ve vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak bu madde yer alan hükümlerin uygulama alanı bulduğunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü KVK'nın 19/1 ve 20/1'inci maddelere uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde vergileme yapılmamaktadır. Hal böyle olduğuna göre vergisiz birleşme olanakları varken vergili birleşmenin uygulama alanı yok denecek kadar azdır. Bu konuya örnek olarak İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın birleşme ve devralma izahnamelerine bakıldığında yapılan birleşmelerin hepsinin devir yoluyla gerçekleştiği görülmektedir.

Büyümenin bir yolu olarak seçilen birleşme vergi hukuku açısından teşvik edilmesi gerekirken, birleşme kârının tasfiye hükümlerine göre normal kurum kazancı gibi vergilemeye tabi tutulması, sermaye şirketlerinin bu yolla büyümesinin önünde bir engel haline gelmiştir. Bu sebepten ötürü firmalarda vergili birleşme şeklinde büyümek yerine vergisiz birleşme yoluyla büyüme cihetine gitmektedirler. Bu durumda birleşme müessesesini uygulanmaz hale getirmektedir.

En azından temel amacın vergileme olduğu göz önüne alındığında bunun değer artışı kazancı gibi dikkate alınması yönünde bir kısım yasal düzenlemelerin yapılmasının gerekli olduğu kanısındayız.

KVK'nın 19. maddesine göre bir birleşmenin devir (vergisiz birleşme) sayılabilmesi için birleşmeye taraf olan kurumların tam mükellef olmaları ve münfesh kurumun bilanço değerlerinin devralan kurum tarafından kül halinde devralınarak devralan kurumun bilançosuna aynen geçirilmesi gerekir. Bu durumda yapılan devir işlemi vergileme konusunun dışında bırakılmıştır.

Devir ile ilgili yer alan düzenlemeler incelendiğinde devrolan kurumun sayılan işlemleri gerçekleştirmesinden sonra vergisiz birleşmeyi gerçekleştirebilmesi ancak sonrasında ortaklarının yalnızca devir nedeniyle vergiye tabii tutulması devir müessesesinin amacıyla çelişmektedir. Çünkü bu durum tasfiye ve birleşme müessesesinde olduğu gibi ortaklara ve kurumlara vergi yükü yaratmaktadır. Hâlbuki devir müessesesinin amacının vergi yükü yaratmamak olduğu kanısındayız.

Devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde devir olunan mal ve haklarda KDV uygulanmadığı halde, devir konusu mallar Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına girmesi durumunda bu malların devrinde Ö.T.V. istisnası bulunmamaktadır. Bu durumda da Ö.T.V. hesaplanması ve alınması zorunlu hale gelmektedir. Bu da birçok vergiden istisna edilmiş olan vergisiz birleşmenin önünde bir engel teşkil etmektedir.

Yapılacak bir yasal düzenleme ile devir yolu ile birleşmelerde Ö.T.V. uygulanmaması yoluna gidilmesi devirden beklenen amaçların gerçekleştirilmesini daha da kolaylaştırılmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

## KİTAPLAR

Büyükbalkan, Uğur. **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı.** Ankara Türmob Yayını. Yayın No:46. 1998.

Çakmak, Şefik. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi.** Ankara Smmm Odası Yayını. Yayın No:58. Ankara. Şubat 2008.

Doğrusöz, Bumin. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi.** İstanbul Smmm Odası Yayını. Yayın No:85, İstanbul 2007.

Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu.** 2008.

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

Kavak, Ahmet. **Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu.** PricewaterhouseCoopers Türkiye Vergi Hizmetleri. Ekim 2006.

Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi.** 3. Baskı Denet Yayıncılık. İstanbul 1999.

Mercan, Eray ve Mustafa Dündar. **Temel Vergi Hukuku.** Ankara Smmm Odası Yayını. Yayın No: 54. Ankara. Ekim 2007.

PricewaterhouseCoopers Türkiye Danışmanlık Hizmetleri. **Şirket Birleşmeleri ve Devralmaları.** İnfomag Yayıncılık. Mart 2006.

Şenyüz, Doğan. **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.** Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2007.

Tarakçı, Hızır. **Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Nevi Değişirme-Tam Bölünme-Kısmi Bölünme-Hisse Değişimi**. Polaris Yayıncılık. 2003.

Tekinalp, Ünal, Reha Poroy ve Ersin Çamoglu. **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**. 10. Baskı Arıkan Kitap Evi, İstanbul, Eylül 2005.

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

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**. Adalet Matbaacılık. Ankara 2008.

## MAKALELER

A. De Santis, Roberto, Antonin Aviat and Nicolas Coeurdacier. “Cross-Border Mergers and Acquisitions Financial and Institutional Forces”, **European Central Bank Working Paper Series**. No: 1018, p. 45, March 2009.

Akbulak, Yavuz. “Birleşme, Devir ve Bölünmede Vergi”, **Mali Pusula**. Sayı:9, s.s. 67–69, Eylül 2005.

Altaş, Soner. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Yönünden Sermaye Şirketlerinin Ölçeklerine Göre Ayrımı”, **Yaklaşım**. Sayı: 194, s.s. 226- 229, Şubat 2009.

Altundal, Fuat. “Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular”, **Vergi Sorunları**. Sayı:175, s.s. 67–74, Nisan 2003.

Apak, Talha. “Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_tasfiye.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm), (Erişim Tarihi: 01.01.2009).

- Araz, Mahir Aydoğan. “Tasfiye Halinde KVK, Geçici 23. Madde Uygulaması ve Tasfiye Payının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 176, s.s. 102–103, Nisan 1996.
- Arıca, Mehmet Nadir. “Veraset ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 124, s.s. 8–14, Ocak 1999.
- Arpacı, Ömer Atlar. “Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi”, **Vergi Sorunları**. Sayı:178, s.s. 63–74, Temmuz 2003.
- Arslan, Murat. “Birleşme ve Devir Hallerinde Amortisman Uygulaması”, **Maliye Postası**. Sayı:605, s.s. 100–104, Kasım 2005.
- Atay, Tezcan. “Şirketlerin Tasfiyesinde Geçici Vergi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 469, s.s. 50–53, Ağustos 2006.
- Bahadır, Fulya. “Anonim Şirketlerin İnfisahı ve Tasfiyesi”, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_528.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_528.htm), (Erişim Tarihi: 09.01.2009).
- Bahar, Okan Cevdet. “Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı-I”, **Yaklaşım**. Sayı: 168, s.s. 125–129, Aralık 2006.
- Bahar, Okan Cevdet. “Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi ve Beyanname Verilme Zamanı-II”, **Yaklaşım**. Sayı: 169, s.s. 135–140, Ocak 2007.
- Bahar, Okan Cevdet. “Tasfiye Halindeki Kurumlar Geçici Vergi Beyannamesi Verir Mi?”, **Yaklaşım**. Sayı: 175, s.s. 144–145, Temmuz 2007.

- Bahar, Okan Cevdet. “Birleşme, Devir, Bölünme, Tür Değişirme Hallerinde Vergilendirme”, E-**Yaklaşım**. Sayı: 54, Ocak 2008.
- Balcı, Tamer. “Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 446, s.s. 150-155, Ağustos 2005.
- Balcı, Tamer. “Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 448, s.s. 142-146, Eylül 2005.
- Başaran, Mustafa. "Kurumlarda Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Sorunları**. Sayı: 1,s.s. 30-32, Ocak-Şubat 1989.
- Becerem, Mehmet ve Adnan Ersoy. “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, **Dayanışma**. Sayı: 89, s.s. 6-11, Şubat 2006.
- Bozdal, Yüksel. “Kurumlarda Tasfiye İşlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yasal Düzenlemeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 436, s.s. 95-109, Mart 2005.
- Bulut, Mustafa ve Melih Diril. “Tasfiye Memurlarının Sorumluluk Sınırı”, **Yaklaşım**. Sayı: 166, s.s. 86-91, Ekim 2006.
- Bulut, Marval Ülker. “Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunları Yönünden İrdelenmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 478, s.s. 155-169, Aralık 2006.
- Canoğlu, M. Ali. “Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Sonuçlar Dönem Kârı veya Zararı Dışında Ayrı Hesaplarda İzlenmelidir”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 164, s.s. 3-10, Nisan 1995.

Canoğlu, M. Ali. “Ortaklıkların Birleşmesi, Devri ve Olayın Vergisel Boyutu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 20, s.s. 140–146, Ağustos 2005.

Çağlayan, Toper. “Türk Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku Bakımından Sermaye Şirketlerinin Birleşme, Katılma (Devir) ve Tür Değiştirmeleri”, **Maliye Dergisi**. Sayı: 56, s.s. 85–89, Ankara 1982.

Çavuş, Mehmet. “ Kurumların Tasfiyesi”, **E-Yaklaşım**. Sayı: 38, Eylül 2006.

Çiçen, Ali ve Nedim Tolga Süer. “Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu”, **Vergi Dünyası**. Sayı:291, s.s. 109–114, Kasım 2005.

Demirağ, Levent. “Devir Yoluyla Birleşmelerde G.V. K. Md. 94/6-b Uyarınca Yapılan Vergi Tevkifatının Ödenme Zamanı”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 191, s.s. 36–37, Temmuz 1997.

Doğrusöz, A. Bumin. “Tasfiye Hesaplarının İncelenmesinde Yetki”, **Dünya Gazetesi**. 2001.

Doğru, Yunus. “Anonim Şirketlerde Devir İşlemleri”, **Mali Çözüm**. Sayı: 65, s.s. 199–209, Ekim-Kasım-Aralık 2003.

Eercan, İbrahim. “Tasfiye, Tasfiye Dönemi ve Tasfiye Kârının Tespiti”, **Mali Çözüm**. Sayı: 85, s.s. 189–201, Ocak-Şubat 2008.

Erdem, Hayrettin. ‘Vergi Hukuku Yönünden Tasfiye, Birleşme ve Devir’ **Yaklaşım**. Sayı 53, s.s. 127–130, Mayıs 1997.

Erdem, Hayrettin. “Devri, Birleşme ve Nev’i Değişikliği Hallerinde Yenileme Fonu”, **Yaklaşım**. Sayı: 91, s.s. 255–258, Temmuz 2000.

- Erdem, Hayrettin. “Devri, Birleşme ve Nev’i Değişikliği Hallerinde Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım**. Sayı: 93, s.s. 220–223, Eylül 2000.
- Ernst & Young. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Vergide Gündem**. Föy 3, s.s. 2–11, Kasım 2006.
- Erol, Can. “Devredilen İşletmelerin İndiremedikleri KDV Devrolan sermaye Şirketi Tarafından İndirilebilir mi?”, **Yaklaşım**. Sayı:14, s.s. 88–91, Şubat 1994.
- Gençyürek, Levent. “Devir Yolu İle Birleşmelerde Harç ve Damga Vergisi”, **Yaklaşım**. Sayı: 195, s.s. 114–116, Mart 2009.
- Güleryüz, Süveyda. “Birleşme ve Devir Halinde Vergilendirme Nasıl Olur?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 371, s.s. 113–114, Temmuz 2002.
- Gündüz, N. Kemal ve Necati Perçin. “Kurumların Devri Halinde Vergilendirme”, **Vergi Sorunları**. sayı 134, s.s. 62–69, Kasım 1999.
- Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık. “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İşletmelerde Vergili Birleşmeler”, **Mali Çözüm**. Sayı:56, s.s. 180–185, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001.
- Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık. “Birleşmeler (II) Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İşletmelerde Vergisiz Birleşmeler”, **Mali Çözüm**. Sayı:57, s.s. 228–233, Ekim-Kasım-Aralık 2001.
- Güneş, Hakkı İsmail ve Ali Arslan Akbıyık. “Birleşmeler (III) İşletme Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular”, **Mali Çözüm**. Sayı:58, s.s. 202–206, Ocak-Şubat-Mart 2002.
- Güneş, Hakkı İsmail. “5520 Sayılı KVK’da Tasfiye”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 48, s.s. 48–54, Aralık 2007.



- Güneş, Şibli. “Birleşme İşlemlerinde Vergilendirme”, **Yaklaşım**. Sayı: 188, s.s. 129–132, Ağustos 2008.
- Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu. “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmenin Vergilendirme Karşısındaki durumu- I”, **Yaklaşım**. Sayı: 172, s.s. 213–219, Nisan 2007.
- Karacan, Sami ve Suphi Aslanoğlu. “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmenin Vergilendirme Karşısındaki durumu- II”, **Yaklaşım**. Sayı: 173, s.s. 185–191, Mayıs 2007.
- Kırıktaş, İlhan. “Şahıs Firmalarının Limited veya Anonim Şirketlere Devir ya da Dönüşümlerinde KDV İstisnası”, **Yaklaşım**. Sayı: 49, s.s. 45–49, Ocak 1997.
- Konor, Vedat. “Anonim Şirketlerde Birleşme ve Devir”, **Mükellefin Dergisi**. Sayı: 54, s.s. 50–57, Haziran 1997.
- Kökey, Yalçın. “Kurumlar Vergisi Açısından Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergisel Durumları”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 12, s.s. 43–49, Ağustos 1982.
- Kumuşoğlu, A. Cihat. “Kurumlarda Tasfiye Kârı ve Tespiti”, **Vergi Dünyası**. Sayı: 28, s.s. 16–21, Aralık 1983.
- Maç, Mehmet, Nabi Uğur Yalçın ve Cüneyt Büyükkaya. “Sermaye Şirketlerinde Tasfiye”, **Mali Çözüm**. Sayı: 64, s.s. 51–59, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003.
- Mavral, Ülker. “ Kurumlar Vergisi, KDV, Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 442, s.s. 188-199, Haziran 2005.

- Nazalı, Ersin. “Tasfiye Memurlarının KVK’ya Göre Sorumluluğu”, **Yaklaşım**. Sayı: 188, s.s. 62–65, Ağustos 2008.
- Norr Martin, KERLAN Pierre, “Taxation in France”, **World Tax Series**, Harward Law School International Tax Program, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1966.
- Odak, Sabri. “Limited Şirketlerde Devir ve Birleşme”, **Mali Çözüm**. Sayı: 70, s.s. 237–249, Ocak-Şubat-Mart 2005.
- Öden, Kürşat. “5520 Sayılı Kanuna Göre Kurumlarda Tasfiye”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:493, s.s. 70–73, Ağustos 2007.
- Özen, Necati. “Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancından İndirilmesi Esasları”, **Vergi Sorunları**. Sayı:65, s.s. 72-76, Nisan 1993.
- Özkaya, Niyazi. “ Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Tasfiye İşlemleri”, **E-Yaklaşım**. Sayı: 193, Ocak 2009.
- Özkorkut, Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – I”, **Yaklaşım**. Sayı: 194, s.s. 239–234, Şubat 2009.
- Özkorkut, Korkut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler – II”, **Yaklaşım**. Sayı: 195, s.s. 246–249, Mart 2009.
- Öztürk, Bünyamin, “Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Mali Pusula**. Sayı: 17, Mayıs 2006 Ücretsiz Ek.
- Sakal, Mustafa, Mustafa Alpaslan ve Ozan Uslu. “ Ticaret Şirketlerinde Birleşme- Devir- Bölünme- Nev’i Değişirme Esasları ve Vergisel Boyutu”, **Mali Pusula**. Sayı:34, s.s. 105–118, Ekim 2007.

- Seviğ, Veysi. “Anonim Şirketlerde Tasfiye”, **Dünya Gazetesi**. 2001.
- Şahin, H. Kürşat. “Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi”, **Vergi Sorunları**. Sayı:158, s.s. 9–19, Kasım 2001.
- Şişman, Bülent. “Şirketlerin Devir Yoluyla Birleşmesi KDV Açısından Vergi Planlaması Haline mi Dönüşüyor?”, **Mükellefin Dergisi**. Sayı:117, s.s. 38–42, Eylül 2002.
- Tekin, Cem. “Yeni Sistem Uyarınca Birleşme ve Devir Durumunda Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım**. Sayı:145, s.s. 84–92, Ocak 2005.
- Tekin, Cem. “Kurumlar Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları**. Özel Ek, Sayı:210, Mart 2006.
- Tekin, Cem. “5520 Sayılı KVK Uyarınca Vergisiz Birleşme (Devir) Uygulaması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı:226, s.s. 82–91, Şubat 2007.
- Tekin, Selçuk. “Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında Yer Alan Tasfiye Hükümleri”, **Vergi Sorunları**. Sayı:210, s.s. 55–63, Mart 2006.
- Tüfekçioğlu, Nevzat. “Şirket Birleşmesi ve İştirak İlişkisi”, **Vergi Dünyası**. Sayı:255, s.s. 4–7, Kasım 2002.
- Tohman, Orhan. “Anonim Şirketlerde Genel Kurulların Yapılmamış Olması ve Yapılmamasının Sonuçları”, **Mali Çözüm**. Sayı:67, s.s. 68–76, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.
- Ufuk, Tahir Mehmet. “Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 369, s.s. 43–46, Haziran 2002.

Ufuk, Tahir Mehmet. “Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”,  
**Yaklaşım.** Sayı: 193, s.s. 59–63, Ocak 2009.

Ufuk, Tahir Mehmet. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Birleşme”,  
**Yaklaşım.** Sayı: 194, s.s. 71–75, Şubat 2009.

Uslu, Ozan. “Ticaret Şirketlerinde Birleşme-Devir-Bölünme-Nevi Değişirme Esasları  
ve Vergisel Boyutu”, [http://www.alomaliye.com/ozan\\_uslu\\_birlesme\\_devir.htm](http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_birlesme_devir.htm),  
(Erişim Tarihi:18.08.08).

Yakut, Medeni. “Sermaye Şirketleri Açısından Tasfiyeye Bakış”, **Maliye ve Sigorta  
Yorumları.** Sayı: 508, s.s. 78–82, Mart 2008.

Yavuz, Mustafa. “Tasfiye Memurlarının Türk Ticaret Kanunu’na Göre Sorumluluğu”,  
**Yaklaşım.** Sayı: 190, s.s. 234–237, Ekim 2008.

Zengin, Ali Bayram. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Pay Sahiplerine Sağlanan  
Haklar” <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?yno=1050&ano=74>, (Erişim  
tarihi: 01.01.2009).

“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme”,  
[http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi\\_tr.pdf](http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf), s.27, (Erişim Tarihi:  
12.12.2008).

“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı – 10 Soru 10 Cevap”, <http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.12.20089).

## **TEZLER**

Ceylan, Gökçe. **İşletmelerde Devir Ve Birleşme İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

Dede, Bora. **Sermaye Şirketlerinde Kısmi Bölünme Ve Devir İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

Gümüş, Erhan. **Türkiye’de Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Vergisel Açıdan Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi.** Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bursa 2006.

Mergen, Güler. **Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Tasfiyeye Giren Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Örnek Bir Uygulama.** Yüksek Lisans Tezi, Konya 2007.

Şimşek, Elif. **Kurumlarda Devir ve Bölünme İşlemlerinin Vergilendirilmesi.** Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2006.

Tekin, Selçuk. **Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Tasfiye Ve Vergilendirilme.** Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

Topuz, Devrim. **Ülkemizde Anonim Şirketlerin Birleşmesi Ve Birleşmenin Muhasebeleştirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, Bolu 2005.

Türel, Aslı. **Firma Birleşmelerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Muhasebeleştirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004.

Yücebaş, Önder. **Şirket Birleşmeleri ve Türkiye Uygulaması.** Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005.