

## 6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TASFİYE HALİNDEKİ ŞİRKETLERDE AMME ALACAĞININ KORUNMASI

Mustafa YAVUZ\*

### ÖZ

Amme alacağının korunması bakımından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda bazı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemler bağlamında, tasfiyeye giren anonim ve limited şirketlerde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve anılan Kanundan kaynaklanan yükümlükleri yerine getirme hususunda kimlerin sorumlu olduğu ve ayrıca tasfiye memurlarının amme alacağının ödenmesine dair sorumlulukları özel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır. Bunun yanında tasfiye memurları, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamaz veya bunların üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Söz konusu Kanun dışında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da tasfiye halindeki şirketlerde amme alacağının tahsiline ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İşte bu çalışmada, tasfiye halinde amme alacağının korunması hususu tüm yönleriyle açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Amme alacağı, tasfiye, sermaye şirketi, tasfiye memuru, kanuni temsilci, müteselsil sorumluluk.

### 1. GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin devlet tarafından üretilerek toplumun faydalanmasına sunulması ve bu sürecin etkin ve devamlı olmasının sağlanması, günümüzde devletin en önemli varlık nedenlerinden biridir. Devlet tarafından topluma verilen kamu hizmetlerinin etkin ve kesintisiz bir şekilde yürütülebilmesi bakımından amme (kamu) alacakları, bu hizmetlerin finansmanı için vazgeçilmez bir kaynaktır ve söz konusu kaynağın zamanında ve hızlı bir şekilde toplanması önemlidir (Bilgin, 2011, 204).

Buradan hareketle kanun koyucu, amme alacaklarının tahsilini, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda (AATUHK) (T.C. Yasalar, 28.07.1953) özel kurallara bağlamıştır. Söz konusu Kanun, cebren

\* Gümrük ve Ticaret Uzmanı

tahsile konu olan amme alacağının<sup>1</sup> tahsilinin imkansız hale gelebileceği ihtimalini dikkate alarak, bu alacağın tahsilinin güvence altına alınması ve alacaklı idarenin haklarının korunması için önlem niteliğinde bir kısım yöntemler öngörmüştür (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, 166). Bu sayede, alacaklı amme idaresi cebri icra yoluna başvurmadan amme alacağını güvence altına alan müesseseleri kullanarak alacağını eksiksiz ve daha kısa bir zamanda tahsil etme imkanına kavuşmakta, amme borçlusu da amme alacaklarını koruyucu düzenlemelerin varlığından dolayı borcunu zamanında ve eksiksiz ödeme gayreti içinde olmaktadır (Çelik, 2002, 21).

Öte yandan, anonim ve limited şirketler (sermaye şirketleri) gerek yasal, gerek ekonomik, gerekse diğer dışsal veya içsel etkenlere bağlı olarak hukuki ve mali ilişkilerini sonlandırma kararı alabilmektedir. Bu durumda belirli kurallar çerçevesinde tasfiye süreci başlamaktadır. Tasfiye süreci, çeşitli kanunlarla getirilen düzenlemeler doğrultusunda yönetilmesi gereken bir süreçtir. Hukukumuzda tasfiye süreci ile ilgili olarak vergi hukuku ve ticaret hukukunda farklı düzenlemeler yer almaktadır (Erginay, 2012, 5). Vergi hukukunda yapılan düzenlemelerden birini de AATUHK'nın 32. ve 33. maddelerinde öngörülen tasfiye haline ilişkin hükümler oluşturmaktadır.

İşte bu çalışmada, AATUHK kapsamında tasfiye halinde amme alacağının korunması hususu tüm yönleriyle açıklanmış ve değerlendirilmiştir. Belirtmek gerekir ki, işbu çalışmada ele alınan konu, esas itibarıyla ülkemizde en çok kurulan şirket türleri olan anonim ve limited şirketler bakımından ele alınmıştır.

## 2. TTK KAPSAMINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) (T.C. Yasalar, 14.02.2011) göre yasal istisnalar saklı olmak üzere sona eren<sup>2</sup> sermaye şirketleri (anonim ve limited şirketler) tasfiyeye girer. Şirketin ticaret sicilinden terkin olabilmesi için tasfiye işlemlerinin anılan Kanunda öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde

1 AATUHK'nın kapsamına giren amme alacakları, söz konusu Kanunun 3. maddesinde; 'Devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı kuruluşların sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları' şeklinde sıralanmıştır.

2 Anonim şirketler; sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesi, işletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesi, esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, iflasına karar verilmesi ve kanunlarda öngörülen diğer hâllerde sona erer. Limited şirketler de, şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, iflasın açılması ve kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde sona erer (TTK md. 529, 636).

tamamlanması gerekir. Tasfiye ile birlikte, şirketin aktif “kazanç sağlamak ve bunları paylaşmak” gayesi, yerini tasfiye amacına bırakır. Tasfiye, bir şirketin faal iktisadi girişimciliğine ve hukuki varlığına son verme aşamasıdır. Başka bir deyişle tasfiye, sona erme sebebinin ortaya çıkması ile başlayan ve sermaye şirketinin ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliğin ortadan kalkması ile sona eren bir süreci ifade eder. Bu süreçte; şirketin alacakları tahsil edilir, tüm malvarlığı paraya çevrilir, borçları da ödendikten sonra geriye bir miktar kalırsa, kalan bu net malvarlığı ortaklara dağıtılır (Karahana ve Pınar, 2012, 722). Daha sonra da şirketin ticaret unvanı ticaret sicilinden silinerek tasfiye süreci tamamlanır.

Diğer taraftan, tasfiye halindeki şirket, ortaklarıyla olan ilişkileri de dâhil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını “tasfiye hâlinde” ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Şirket tasfiye haline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir.

Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim organı<sup>3</sup> tarafından yapılır. Tasfiye memuru ortaklardan veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye memurları, tek kişi olabileceği gibi birden fazla kişi de olabilir. Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye’de bulunması şarttır. Yönetim organı, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir.

### 3. TASFİYE SÜRECİNDE AMME ALACAĞININ KORUNMA ESASLARI

Anonim ve limited şirketler, ticari faaliyette bulunmanın doğal sonucu olarak amme borçlusu haline gelirler ve mevzuatta öngörülen usul ve esaslara göre bu borçlarını öderler. Lakin bir önceki bölümde açıklandığı üzere değişik sebeplerle şirketler tasfiyeye girebilmektedir. İşte, tasfiye sürecindeki şirketlerde amme alacağının korunmasına ilişkin temel esaslar, AATUHK’da “tasfiye halinde vazifeliler (görevliler)” ve “tasfiye halinde mesuliyet (sorumluluk)” olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir. Bununla birlikte, zikredilen Kanun dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) (T.C. Yasalar, 10.01.1961) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da (KVK)

3 Bu çalışmada geçen “yönetim organı” ibaresiyle kastedilen, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde de müdür, birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur.

(T.C. Yasalar, 21.06.2006) amme alacaklarının korunması bakımından özel hükümler yer almaktadır.

### 3.1. Tasfiye Halinde Görevliler

AATUHK'nın "Tasfiye halinde vazifeliler" başlıklı 32. maddesinde, *"Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu oldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer."* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, TTK'nın 125. maddesine istinaden tüzel kişiliğe sahip olan anonim ve limited şirketlerin tasfiye sürecine girmesi ile birlikte amme borçlarını ödeme görev ve yükümlülüğü de tasfiye memurlarına geçmektedir.

Hüküm ifade edilen amme alacağı, şirketin tasfiyeye girmeden önceki dönemde ortaya çıkan amme alacağı olabileceği gibi, tasfiye döneminde ortaya çıkan amme alacağı da olabilir. Bu durumda, hem tasfiyeden önceki döneme hem de tasfiye dönemine ait amme alacaklarını tasfiye memurları ödemekle mükelleftir. Doğal olarak, şirketin amme borçları, şirkete ait kaynaklardan ödenir. Ancak, tasfiye halindeki şirketin tasfiyesi sırasında ortaya çıkan bir değer veya tasfiye bittiğinde elde edilen bir artı değer yok ise bu şirketin amme borçları ödenmediği için tasfiye memurlarının ödevini yapmadığı sonucuna ulaşılamaz. Nitekim tasfiye memurunun bu görevi yerine getirebilmesi için tasfiye sürerken veya tasfiye bittiğinde bu borcu ödemeye imkân verecek bir artı değerın ortaya çıkması gerekir (Günay, Eylül 2008). Buna ilaveten, tasfiye devam ederken, şirket iflas ederse tasfiye memurlarının bahsi geçen sorumluluğu da sona erer. Zira TTK'nın 534. maddesine göre iflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar. Danıştay'ın kararları da (Danıştay 7. Dairesinin 26.04.2006 tarihli ve E.2005/2963, K.2006/1373 sayılı; 24.04.2006 tarihli ve E.2005/3708, K.2006/1321 sayılı; Danıştay 9. Dairesinin 11.01.1994 tarihli ve E.1992/5990, K.1994/29 sayılı kararları) bu istikamettedir.

### 3.2. Tasfiye Halinde Sorumluluk

#### 3.2.1. Tasfiyenin Başladığının İlgili Tahsil Dairesine Bildirilmesi

Tasfiyeye giren anonim ve limited şirketlerde tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır (AATUHK md. 33/1).

Bu bildirim, herhangi bir tahsil dairesine değil, amme alacağı ile bağlantılı olan tahsil dairesine yapılır. Bunun yanı sıra, tasfiye sürecine girmiş olan bir şirketin yapmış olduğu işlemlerle alakalı olarak bildirim birinden fazla tahsil dairesine yapılması söz konusu olabilir. Böyle bir durumun var olması halinde bildirim ayrı ayrı ilgili tahsil dairelerine yapılması gerekir. Ancak bildirim tek bir tahsil dairesine yapılması yeterli olmaz ve tasfiyeden sorumlu olan tasfiye memurlarının yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz (Yılmaz, 2006, 394).

Öte yandan, VUK'un 162. maddesinde, tasfiye halinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği ve tasfiye memurlarının tasfiye kararını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine bildirmeye mecbur olduğu hükme bağlanmıştır.

#### 3.2.2. Amme Alacakları Ödenmeden veya Ödenmek Üzere Ayrılmadan Tasfiye Payının Ortaklara Dağıtılamaması

Tasfiye halinde sorumluluğa ilişkin olarak AATUHK'nın 33. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında, *“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.”* denilmektedir. Anılan hüküm, amme alacaklarını güvence altına almaya yönelik genel bir düzenlemedir.

Bu durumda, tasfiye bakiyesinin, amme idarelerinin her türlü alacakları ödenmeden veya ödenmek üzere karşılık ayrılmadan dağıtılması söz konusu olamaz. Başka bir anlatımla, tasfiye sonucunda elde edilen gelirin öncelikli olarak amme alacağının tahsiline ayrılması gerekir. Tasfiye sürecinin sonunda amme alacağı ödenmeden ya da en azından belli bir karşılık ayrılmadan elde edilen gelir üzerinden farklı bir tasarrufta bulunulması yasaktır. Bu şekilde

davranılmaması halinde ise tasfiye memurlarının bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumluluğunun doğacağı yukarıda yer verilen hükümde özel olarak belirtilmiştir. Anılan hükme aykırı hareket edildiği takdirde, tahakkuk etmiş ya da edecek olan amme alacağı tasfiye memurlarından tahsil edilir. Ancak, tasfiye memurlarının tasfiye halindeki şirketin amme borçlarından sorumlu tutulabilmesi için görevini ifa ettiği süre içinde şirket malları üzerinde tasarrufta bulunabiliyor olması gerekir.

Diğer taraftan, hükümde geçen “*tahakkuk etmiş ve edecek amme alacakları*” ibaresiyle kastedilen, bu alacakların en azından tarh edilmiş olmasıdır. Bu düzenlemeyle, tasfiye memurlarının hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş amme alacaklarından sorumlu olmaları öngörülmüştür. Sonuç olarak tasfiye halindeki şirketlerde tasfiye memurları, bahsi geçen amme alacaklarından sorumlu tutularak bu alacakların koruma altına alınması amaçlanmıştır (Yiğit, 2005, 99).

Son olarak ifade edelim ki, AATUHK'nın 33. maddesinde sayılan yükümlülükleri yerine getirmeyen tasfiye memurları, amme borçlusu olarak kabul edilmiş olmaktadır. Amme borçlusu ise anılan Kanunda (md. 3), ‘amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefili ve yabancı kişi ve kurumların temsilcileri’ şeklinde tarif edilmiştir. Bu durumda, tasfiye memurları hakkında takibat bahsi geçen Kanun hükümleri çerçevesinde yapılır.

#### **4. TASFİYE MEMURLARININ KANUNİ TEMSİLCİLİK VASFI VE BUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞU**

Tasfiyeye giren ve tasfiye halinde bulunan şirketlerin kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır. Dolayısıyla, AATUHK’da kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk hükümleri, anılan sıfatı haiz olmaları nedeniyle tasfiye memurları için de geçerlidir. Bu çerçevede, AATUHK’nın mükerrer 35/1. maddesi uyarınca, anonim ve limited şirketlerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin (tasfiye memurlarının) şahsi mal varlıklarından zikredilen Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Aynı maddede ayrıca tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmasının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişilerin ve dolayısıyla sermaye şirketlerinin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, kanuni temsilcilerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceği, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Anılan hüküm bağlamında, kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memuru, tasfiye dönemindeki işlemler ve vergisel ödevleri yapmakla yükümlüdür. Söz konusu görevlerin yapılmaması halinde ortaya çıkan vergi ve cezalarından tasfiye memuru, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olur. Dolayısıyla, vergi idaresi, bu vergileri tasfiye memurlarından VUK'un 10. ve 333. maddeleri ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi uyarınca takip edebilir (Günay, Eylül 2008). Bu bağlamda, tasfiye memuru, görevinin başlamış olduğu ve sona erdiği tarih arasındaki dönemde öncelikle kanuni temsilci sıfatıyla VUK kapsamındaki tüm ödevlerini yapmakla sorumludur. Belirtilen dönem içerisinde tasfiye memurunun yapması gereken ancak yapmadığı ödevler nedeniyle ortaya çıkan ve idare tarafından kısmen veya tamamen alınamayan vergi aslı ve cezalarla buna bağlı alacaklar (gecikme faizi ve zamları gibi) VUK'un ilgili maddeleri kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla tasfiye memurundan istenir. Vergi borcunun vadesinde ödenmemesi durumunda ise AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre takibat yapılması edilmesi gerekir. Bu da tasfiye memurlarının kanuni temsilci sıfatından doğan sorumluluklarının temelini oluşturur (Erginay, 2012, 54).

Bununla beraber, ifade etmek gerekir ki, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre tasfiye memurlarına müracaat edilebilmesi için yapılan takip sonucunda amme alacağının şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Amme alacağı, borcun asıl yükümlüsü olan şirketten istenmedikçe tasfiye memurlarına başvurulamaz. Bu noktada, kanuni temsilci olarak tasfiye memurlarının takibi, ancak tüm safhaların tamamlanması sonrasında mümkün olur ve bunlara yeni bir ödeme emri gönderilir. Tasfiye memuru için ödeme emri düzenlenmeden ya da sadece şirket adına düzenlenmiş ödeme emri ile



yetinilerek tasfiye memuru hakkında cebri takibat işlemleri başlatılamaz. Yeri gelmişken belirtelim ki, kanuni temsilci açısından sorumluluk türü olarak, VUK'un 10. maddesinde kusur sorumluluğu, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde ise kusursuz sorumluluk halleri kabul edilmiştir.

Öte yandan, 7103 sayılı Kanunla (T.C. Yasalar, 27.03.2018) VUK'un 10. maddesine "*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. (...) Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.*" şeklinde beşinci fıkra eklenmiştir. Mezkûr düzenlemeyle, KVK'nın 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan hüküm VUK'a taşınmış ve böylelikle söz konusu kural tüm vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri için genel hale gelmiştir. Bu halde, tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden terkin edilmiş anonim ve limited şirketler, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi de dâhil olmak üzere her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Dolayısıyla, vergisel işlemlerin, kural olarak tasfiye öncesi dönemlere ilişkin kanuni temsilciler, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurları hakkında yapılması gerekmektedir.

Bunun yanında, KVK'da da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin hükümler sevk edilmiştir. Nitekim anılan Kanunun 17/7. maddesinde, tasfiye memurlarının, şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun (T.C. Yasalar, 19.06.1932) 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamayacağı, aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacağı öngörülmüştür. KVK'ya göre tasfiye memurları hakkında takibat yapılabilmesi için tasfiye memurlarının şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan dağıtımda bulunmuş olmaları gerekmektedir.

AATUHK'da düzenlenmiş olan sorumluluk ile KVK'daki sorumluluk karşılaştırıldığında, AATUHK'da sorumluluk müessesinin daha geniş bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Keza KVK'daki düzenleme, amme



alacaklarından sadece kurumlar vergisinin asıl ve zamları ile cezalarının tahsilini güvence altına alırken, AATUHK'daki düzenleme ise amme idaresinin her türlü alacaklarını kapsamaktadır. AATUHK'da düzenlenmiş olan sorumluluk, tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarına yönelik iken, KVK'da ise tahakkuk etmemiş vergilerden sadece itirazlı olanlara karşılık ayrılması şeklindedir. Dolayısıyla, AATUHK ile hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş amme alacakları koruma altına alınmıştır. Bunun yanında, AATUHK'da sorumluluk için bir üst sınır getirilmişken, KVK'da böyle bir sınırlamaya yer verilmemiştir (Yiğit, 2005, 99).

## 5. SONUÇ

Kamu hizmetlerinin devamlı olarak sunulmasına bağlı olarak, bu hizmetlerin karşılığını oluşturan vergi, resim, harç gibi gelirlerin, belli sürelerde ve kısa zaman içinde tahsil edilmesi bir gerekliliktir. Ancak, amme alacakları, özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklardan mahiyet itibariyle farklıdır. Buradan hareketle, amme alacaklarının takip ve tahsiline yönelik olmak üzere, genel takip sisteminden ayrı, daha kolay, seri ve etkili usuller ihtiva eden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur (Yavuz, Ocak 2019, 364). Amme alacaklarının korunması amacıyla mezkûr Kanunda bazı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemlerden birini de tüzel kişiliği bulunan ve bulunmayan kuruluşların tasfiyesi halinde amme alacaklarının korunması oluşturmaktadır.

AATUHK uyarınca anonim ve limited şirketlerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülükler tasfiye memurlarına geçer. Bunun yanında, tasfiye memurları, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır. Tasfiye memurları, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtmaları veya bunların üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunmaları yasaktır. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Tasfiye memurlarının genel sorumluluğu anılan Kanunda düzenlenmekle birlikte, tasfiyeye ve tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da bazı hükümler yer almaktadır.

Anonim ve limited şirketlerin tasfiye işlemlerini yürüten tasfiye memurlarının, amme alacakları bakımından daha sonradan herhangi bir sorumlulukla karşı karşıya kalmaması bakımından vergi kanunlarında öngörülen usul ve esaslara hassasiyetle riayet etmeleri menfaatlerine olacaktır.

### KAYNAKÇA

Bilgin, Hikmet (2011). *Hacizde ve İflasta Alacakların Sırası*. Ankara : Ankara Üniversitesi.

Çelik, Binnur (2002). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. İstanbul : Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları

Danıştay 7. Dairesi (26.04.2006). *E.2005/2963, K.2006/1373 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 7. Dairesi.

Danıştay 7. Dairesi (24.04.2006). *E.2005/3708, K.2006/1321 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 7. Dairesi.

Danıştay 9. Dairesi (11.01.1994). *E.1992/5990, K.1994/29 sayılı kararı*. Ankara: Danıştay 9. Dairesi.

Erginay, Mehmet (2012). *Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu*. İstanbul : İstanbul Üniversitesi

Günay, Fehmi (Eylül 2008). “Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları”, *Mali Pusula Dergisi*, Eylül 2008, (<http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=27781>).

Karahan, Sami ve Pınar, Hamdi (2012). *Şirketler Hukuku*. Konya : Mimoza Yayınları

Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan, Nami (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara.: Turhan Kitabevi

T.C. Yasalar (19.06.1932). *2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (2128 sayılı).

T.C. Yasalar (28.07.1953). *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (8469 sayılı).

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703-10705 sayılı).

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı).

T.C. Yasalar (14.02.2011). *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).

T.C. Yasalar (27.03.2018). *7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (30373 sayılı ikinci mükerrer).

Yiğit, Yusuf (2005). *Kamu Alacaklarının Korunması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, İstanbul Üniversitesi.

Yılmaz, Kazım (2006). *Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa*. Ankara : Ce-Ka Yayınları

Yavuz, Mustafa (Ocak 2019). “Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Işığında Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı”. *Vergi Sorunları Dergisi* 364.