

VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER AÇISINDAN TASFİYENİN BİTİŞ TARİHİ



Hasan KILIÇ
Vergi Denetmeni

Tasfiye, tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerinin fesih veya infisalı veya iflasları üzerine, şirket mevcutlarının alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacakların tahsil edilmesi, mevcutların nakte çevrilmesi ve borçların ödenmesi varsa geri kalanın kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre ortaklara dağıtılmasını sağlayan işlemidir.

Kurumların tasfiyeleri durumunda tasfiye süreci boyunca tabi olacakları vergisel kurallar 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30-35'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Kurumların tasfiye başlangıcı, tasfiye dönemleri hususunda çelişkili bir husus olmamasına rağmen, kurumların vergisel yükümlülüklerinin ne zaman sona ereceği, tasfiyenin bitiş tarihi hususunda çelişkili görüşler bulunmakta uygulamada da aynı çelişki kendini göstermektedir. Bu nedenle bu çalışmada kurumların vergisel yükümlülüklerinin ne zaman sona ereceği konusu irdelenecektir.

YASA MADDELERİ:

5422 sayılı kurumlar vergisi kanunu'nun 30. maddesinde "Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur. Tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dö-

nemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlar, tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder" denilmiştir. Bu hükümden kurumların son vergilendirme döneminin tasfiyenin bittiği tarih olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunun 31. maddesinde ise "tasfiyenin neticelenmesi"den bahisle "... tasfiye beyannamelerinin tasfiye dönemi içinde tasfiye de neticelenmişse bilanço veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir" hükmü yer almaktadır.

YÖNETİMİN UYGULAMASI VE DAYANAKLARI:

1980 yılında tasfiyeye giren şirketlerde kesin tasfiye tarihi olarak ticaret sicil gazetesindeki ilan tarihinin esas alınması gerektiği yönünde mukteza veren Gelirler Genel Müdürlüğü 1991 yılında Ankara Defterdarlığı'na yazdığı bir yazıda da⁽¹⁾ aynı şekilde kurumların vergisel yükümlülüklerinin tasfiyenin tescil ve ilanı ile sona ereceğini, son tasfiye beyannamesinin bu tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu uygulamanın gerekçesi de şöyledir;

"... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde işi bırakmanın tarifi yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade etmektedir. Aynı kanunun 162. maddesinde ise, tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyetin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği ve bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesinin tasfiye veya iflas kararlarını ve tasfiye veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecbur olduklarını hükme bağlamış bulunmaktadır.

Öte yandan ticaret şirketlerinin fesih ve tasfiyeleri Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu kanuna göre gerekli işlemler ifa olunmadan ve tasfiye veya iflasın sona erdiği tescil ve ilan edilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabul edilmesi dolayısıyla mükellefiyet kayıtlarının kapatılmasının doğru olmayacağı açıktır."

Ankara Defterdarlığı da Vergi Denetmenlerince yapılan incelemelerde bu yönde işlem yapılmasını isterken yukarıdaki gerekçe açıklamalarına şunları eklemiştir;⁽²⁾

"Bu açıklamalara göre, tasfiyeye giren ve tasfiye ile ilgili işlemleri sona eren şirketlerin tasfiyesinin sona erdiği tescil edilmedikçe, mükellefiyeti devam edecektir. Dolayısıyla tasfiye bitim tarihinin ortaklar kurulu (genel kurul) kararına göre değil şirketlerin ticaret ünvanının ticaret sicilinden terkinin tescil edildiği tarih olarak kabul edilmesi gerekir.

(1) 21.8.1991 tarih K.V.K./221118 - 256/058411 sayılı yazı

(2) 13.5.1993 tarih DEF. 0.06.11/K.V-93-35-042-2/6/969 sayılı yazı

Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin tüzel kişiliğinin sona ermesi tasfiyeye ve tasfiyenin bitişi de ticaret siciline tescile bağlanmıştır. Bunun amacı varlıklar ve borçların tasfiye edildiğinin üçüncü kişilere duyurulmasıdır. Ticaret sicilinde tasfiyesinin bitimi tecil edilmeyen bir şirketin tüzel kişiliği sona ermediğinden, ortaklar kurulu veya genel kurul kararı ile tasfiyeden vazgeçilerek yeniden faaliyet göstermesi mümkün bulunmaktadır. Böyle bir durumun varlığı (Tasfiyenin şirket yetkili organlarınca bittiğinin kabulü) halinde mükellefiyet kaydının kapatılması gerekeceğinden, ileride telafisi güç durumlar meydana çıkabilecektir."

Ankara Defterdarlığının 1994 tarihli bir başka yazısında da yukarıdaki gerekçelerden farklı olarak Türk Ticaret Kanunu'nun (T.T.K.) 242. maddesinde şirket ünvanının sicilden silinmesi için tasfiyenin sona ermesini takiben tasfiye memurlarının ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi gerektiğinin belirtildiğinden tüzel kişiliğin sona erdiği tarihe kadar tasfiyenin devam ettiğinin kabulünün gerektiği belirtilmektedir.

Belirtilen hususlardan anlaşılmaktadır ki; vergi yönetimi, Vergi Usul Kanunu'nun işi bırakmayı bildirme ile ilgili hükümlerinden hareket etmekte ve vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesini T.T.K.'nin tüzel kişiliğinin sona ermesi ile ilgili hükümlerine göre belirleneceği yorumunu yapmaktadır.

BİZİM DÜŞÜNCEMİZ:

Yukarıda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiye dönemi ve tasfiye beyannamesi verme süresi ile ilgili maddelerinde tasfiye döneminin sonunun tasfiyenin bittiği tarih olduğunu, tasfiyenin bitmesi (aynı zamanda netice olarak anlaşılması gerekir) durumunda beyannamesinin bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde verileceği hükmünün yer aldığını belirttik. Bu anlamda vergi yönetimi bilanço veya nihai hesabın kesinleşmesini tüzel kişiliğin kalkması olarak anlamaktadır. Bu nedenle öncelikle K.V.K.'nin 31. maddesinde şirketin vergisel yükümlülüklerinin ortadan kalkmasına bağlandığı bilanço veya nihai hesabın kesinleşmesinden neyin anlaşılması gerektiğine bakmak gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nda son ve kati bilançodan 446. madde de söz edilmektedir. Belirtilen maddenin son fıkrasında "... tasfiyenin sonunda son ve kati bir bilanço tanzim ederek umumi heyete tevdi ederler." hükmü yer almaktadır. T.T.K.'nin 449. maddesi ise aynen şöyledir;

"MADDE 449. Tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret ünvanının sicilden terkin tasfiye memurları tarafından sicil memurluğundan talep olunur. İş bu talep üzerine terkin keyfiyeti tescil ve ilan olunur."

Her iki hükümden anlaşılmaktadır ki; tasfiyenin sona ermesi ile ticaret ünvanının ticaret sicilinden silinmesi farklı şeylerdir. Son ve kesin bilanço; şirketin tasfiyesi yani varlıkların paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili ve borçların ödenmesinin bitmesinden sonra düzenlenir. Bu aşamada düzenlenen bilanço artık nihai bilançodur. Bu bilanço 446. madde hükmü uyarınca genel kurulca sunulur, genel kurulca kabul edilip onaylanır. Tasfiye memurları genel kurul son ve kesin bilançoğu onaylamadan ortaklara dağıtım yapamazlar. Ortaklara dağıtımın yapılabilmesi için son ve kesin bilançonun genel kurulca onaylanması gerekir. Sözü edilen bilançonun kabulü ile pay sahiplerinin tasfiye payları da tespit edilmiş olur. Bundan sonra yapılacak işlemler bu payların dağıtılmasıdır.

Buradan hareketle V.U.K.'nın 162'nci maddesinde yer alan "Tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyete vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder." hükmüne bir anlam verebiliriz. Şirketin tasfiyesi halinde son ve kesin bilanço bütün işlemler tamamlandıktan, yalnız pay sahiplerine dağıtım yapılmadan önce düzenlendiğine ve genel kurulca onaylanmakla kesinleştiğine göre genel kurulca onaylandıktan sonra yapılacak vergisel bir işlem kalması söz konusu değildir. Dolayısıyla vergisel bir işlem yapılması (son tasfiye beyannamesinin verilmesi ile ilgili işlemler dışında) da söz konusu değildir. Bu nedenle tasfiyenin kapandığının bildirilmesine esas olacak tarihinde bu tarih olarak kabulü gerekmektedir.

Burada belirtilmesi gereken bir husus K.V.K.'da, tescilden değil de son bilançonun kesinleşmesinden bahsedilmesi, vergi mükellefiyeti ile tüzel kişiliği birbirinden ayırmakta oluşudur. Bu bakımdan mükellefiyetin kalkması ile tüzel kişiliğin kalkması birbirine bağlı değildir. Vergi yönetiminin genel kurulun son ve kesin bilançosu onaylattıktan sonra yeni bir kararla tasfiyeden vazgeçerek yeniden faaliyet göstermeye başlayabileceği savı ise pek haklı bir gerekçe gibi görünmemektedir. Böyle bir durum ticaret hukuku açısından da bazı sorunlar doğurabileceği gibi, yeniden mükellefiyet tescil edilmesine de engel değildir. Nihayet aynı şey gerçek kişilerde de söz konusudur. İş bırakma bildirimi veren ve mükellefiyeti silinen bir kişi yeniden işe başlayıp mükellefiyet tescil ettirebilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay kararlarında da son tasfiye beyannamesinin verilmesine esas alınacak tarihin kesin bilançonun genel kurulca onaylandığı tarih olduğu kabul edilmektedir. Bazı Danıştay kararlarından özetler almak istiyoruz;

- 4. Daire E:1968/3218 K: 1970/1971 "Bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesi, tasfiyenin bittiğinin gazetede ilan edilmesi şartına bağlı olmayıp, Türk Ticaret Kanunu'nun 446. maddesinin son fıkrasındaki hükme göre; tasfiye memurunun tasfiye sonunda tanzim ederek şirketin Genel Kuruluna sunacağı kati bilançonun bu kurulca tasvibiyle tekemmül eder."

- 4. Daire E: 1973/3931 K: 1974/879 "... 1964 yılı için salınan kaçakçılık cezalı kurumlar ve gelir (stopaj) vergilerini, tasfiyenin 31.12.1962 tarihinde fiilen hitama ermiş olması sebebiyle ... terkin eden itiraz komisyonu kararını, aynı nedenlerle onayan Temyiz Komisyonu kararının, tarh yılında tasfiyenin sona ermediği ve feshin tescil ve ilan edilmediği, feshi tescil ve ilan edilmedikçe tasfiyeye girmiş olsa da tüzel kişiliği bulunan şirketin her an kazanç temin etmesinin mümkün olduğu, beyanname vermeyen şirket için takdir olunan matrahta isabetsizlik bulunmadığı iddiasıyla bozulması dileği ... oybirliğiyle reddedilmiştir."

- 4. Daire E: 1959/2699 K: 1962/963 "... tasfiyenin bitim tarihi (nihai hesabın bilançosu kurumun yetkili organlarınca (genel kurulca) tasdiki ile tasfiye memurlarının murakıplarca ibra edildiği tarihi ifade eder."

Yapılan yasal açıklamalar anonim şirketlerde T.T.K. hükümlerini esas almaktadır. Ancak, T.T.K.'nın limited şirketlerin tasfiyesini düzenleyen 552'nci maddesinde anonim şirketlerin tasfiye memurlarının tayin ve azılları, tasfiyenin icrası, ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve ticari defterlerin saklanması hakkındaki hükümlerinin limited şirketler için de geçerli olduğu hükmü yer almaktadır. Yine T.T.K.'nın sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle ilgili olarak uygulanacak hükümleri düzenleyen 476'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, birinci fıkrasında gösterilen hususlar dışında aksine hüküm olmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Maddenin birinci fıkrasında sayılan hususların içinde de tasfiye yer almamaktadır. Dolayısıyla tasfiye konusunda anonim şirketlerde ilgili hükümler uygulanacaktır.

Belirtilen nedenlerle yapılan açıklamalar anonim şirket dışındaki şirket türleri için de geçerli olmaktadır.

SONUÇ:

Yapılan açıklamalar çerçevesinde şu sonuca varılmıştır:

1 - Tasfiyenin sona erdiği (neticelendiği-bittiği) tarih tasfiye memurunun genel kurula sunduğu son ve kesin bilançonun genel kurul tarafından onaylandığı tarihtir. Kurumlar vergisi mükellefiyetinin kalkması ile tüzel kişiliğin kalkması birbirine bağlı değildir.

2 - Son tasfiye beyannamesi birinci maddede belirtildiği üzere ortaklar genel kurulu tarafından son ve kesin bilançonun onaylandığı tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

3 - Vergi Usul Kanunu'nun 162. maddesi uyarınca tasfiyenin kapandığının bildiriminde esas alınacak tarih birinci maddede belirtilen tarihtir.