



Tasfiye Devir ve Şekil Değiştirme Halinde Geçici Vergi

Nihat ARI
Vergi Denetmen Yardımcısı

GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinde ele alınan geçici vergi müessesesi Vergi Kanunlarımıza ilk defa 24.12.1980 tarihinde 2361 sayılı Kanun ile girmiştir. Başlangıçta tepkiyle karşılanan bu vergi, zaman içerisinde herkesçe benimsenmiştir. Vergi mevzuatımızda oldukça fazla değişikliğe uğrayan geçici vergi müessesesi şu ana kadar toplam altı kez değişikliğe uğramış, 4444 sayılı Kanunla yedinci kez değiştirilmiştir.

Bu yazımızda Geçici Vergide özellikli durumlardan olan tasfiye devir ve şekil değiştirme hallerinde geçici vergi müessesesinin nasıl uygulanacağı üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Tasfiye Halinde Geçici Vergi Uygulaması

Konuyla ilgili olarak yayımlanan ve geçici vergi tebliği olarak mevzuatımızda yer alan 217 seri numaralı GVK Genel tebliğinin 4.10 ncu bölümünde konuyla ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

"Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, işin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyecektir.

Buna göre, işi bırakan gelir vergisi mükellefleri, işin bırakıldığı tarihi içeren dönemden sonraki dönemler için geçici vergi beyannamesi ver-

meyeceklerdir. Örneğin, Şubat ayında işi bıraktığını vergi dairesine bildiren bir gelir vergisi mükellefi ocak ve şubat ayındaki faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği kazancı üzerinden hesaplayacağı vergiyi Mayıs ayının 15. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan ederek ödeyecektir. İşin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergiye tabi bir kazanç olmayacağından geçici vergi beyannamesi de verilmeyecektir."

Kurumlar Vergisi Kanunun 30-35 maddelerinde tasfiye düzenlenmiştir. Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi esas alınır.

"Kurumlar, yetkili organlarının veya mahkemelerin kararı ile tasfiye edilirler. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicili Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten bir belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Tasfiye döneminde, şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçların ödenmesi ve artan kısmın paylaşılması esastır. Bu nedenle, tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bununla birlikte, kurumların tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir."

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 36 seri numaralı KVK Genel Tebliği 1-4 ve 37 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 3 ncü bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Kurumların tasfiyeye girmeksizin faaliyetlerini kısmen veya tamamen durdurmuş olmaları, o tarihten itibaren geçici vergiye tabi olmamalarını gerektiren bir neden değildir. Böyle durumlarda faaliyetlerini durduran kurumların, sadece o yıl değil müteakip yıllarda da geçici vergi ödemeleri ve

bunu tasfiyeye girinceye kadar sürdürmeleri gereklidir. Tasfiye kararına ve bu kararın tescili için Ticaret Sicil Memurluğuna yapılan başvuruya rağmen, makul bir süre içinde tasfiyenin tescil edildiğini gösteren bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeyen veya tasfiye döneminde tasfiye ile ilgili olmayan faaliyetlerde bulunan kurumlara, tasfiyeden vazgeçtikleri, yani işlerini geçici olarak durdurdıkları faraziyesi ile zamanında tahakkuk ettirilmeyen geçici vergilerin ceza ve gecikme faizi uygulamak suretiyle tarh edilmesi gerekmektedir."

Kurumların Birleşme, Devir ve Şekil Değiştirme Hallerinde Geçici Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri hükümlerine göre yapılan devirlerde, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (devralan) kurum, küll halinde devralmakta ve aynen bilançosuna geçirmektedir. Devrin gerçekleşmesiyle münfesihi kurumun mükellefiyeti sona ereceğinden bu tarihten itibaren geçici vergi de ödenmeyecektir. Öte yandan münfesihi kurumun, devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutar devralan kuruma intikal edecektir. İntikal eden bu geçici vergi, devralan kurumun öncelikle diğer vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısmı devralan kuruma iade edilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin son fıkrasında bu maddede yer alan şartlar dahilindeki şekil değiştirmeler de devir hükmünde sayılmıştır. Ancak, şekil değiştiren kurum, eski şirketin devamı adlanacağından yeni işe başlama sayılmayacak ve bu kurum genel esaslar çerçevesinde münfesihi kurum adına tahakkuk eden geçici verginin devir tarihinden sonraki taksitlerini ödeyeceklerdir. Dolayısıyla bu tarihten sonra ödedikleri geçici vergi tutarını verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edebileceklerdir.

Konu ile ilgili olarak 217 seri numaralı GVK Genel Tebliğinin 4-10 ncu bölümünde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme kârı veya devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 15 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Bu konu ile ilgili olarak 38 serinumaralı KVK Genel Tebliğinde açıklamalar getirilmiştir.

"KVK'nun 37 ve 38 nci maddeleri hükümlerine göre yapılan devirlerde, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerini birleşilen (devralan) kurum kül halinde devralmakla ve aynen bilançosuna geçirmektedir. Devrin gerçekleşmesi ile münfesi kurumun mükellefiyeti sona erdiğinden bu tarihten itibaren geçici vergide ödenmeyecektir. Öte yandan münfesi kurumun devir tarihine kadar kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutar devralan kuruma intikal edecektir. İntikal eden bu geçici vergi, devralan kurumun öncelikle diğer vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısmı devralan kuruma iade edilecektir. Yeni kurulan bu kurumun KVK'nun 37 nci maddesi kapsamında başka bir kuruma devrolması halinde de devralan kurumdaki ilk kurumlar vergisi beyannamesi verinceye kadar geçici vergi alınmayacaktır. Birden fazla kurumun 37 nci madde çerçevesinde birleşerek yeni bir kurum oluşturmaları halinde de aynı şekilde ilk beyanname verinceye kadar geçici vergi aranmayacaktır."

"Öte yandan KVK'nun 37 nci maddesinin son fıkrasında bu madde de yer alan şartlar dahilinde şekil değiştirmeler de devir hükmünde sayılmıştır. Ancak şekil değiştiren kurum, eski şirketin devamı addolunacağından yeni işe başlama sayılmayacak ve bu kurumlar genel esaslar çerçevesinde münfesi kurum adına tahakkuk eden geçici verginin devir tarihinden sonraki taksitlerini ödeyeceklerdir. Dolayısıyla bu tarihten sonra ödedikleri geçici vergi tutarını verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edebileceklerdir."

SONUÇ

Vergi mevzuatımızda önemli bir yer teşkil eden geçici vergi müessesesinde özellikle arz eden tasfiye, devir ve şekil değiştirme halinde geçici vergi uygulamasının üzerinde durulmaya çalışılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120 nci maddesinde 4369 sayılı kanun ile yapılan bir düzenleme ile işin bırakılması halinde bırakılan dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyeceği belirtilmiştir. Yapılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere işin bırakıldığı dönem için geçici vergi ödenecektir.