

TASFİYE İŞLEMLERİ ve TASFİYE İŞLEMLERİNDE ZARARLARIN GERİYE DOĞRU MAHSUBU

Serdar KUŞCU (*)

1 - GİRİŞ

Tüzel kişiler, şirketin kendiliğinden feshini gerektiren nedenler (şirket amacının elde edilmesi, birleşme vb.), iradi fesih nedenleri (genel kurul tarafından şirketin feshine karar verilmesi vb.) ve şirketin mahkeme kararıyla feshini gerektiren nedenler (şirket alacaklılarının talebi vb.) ile infisah eder veya feshedilirler (yani hükümsüz kalıp sona ererler). Tüzel kişiliği haiz olan kurumlar da bu şekilde sona ereceklerdir. Sona eren şirket; diğer bir şirketle birleşme, devir alınma vb. haller hariç tasfiye haline girer.

Tasfiye, sözlük anlamı olarak; bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi, likidasyon¹ demektir.

Genel olarak tasfiye, kurum tüzel kişiliğinin sona erdirilmesi amacıyla borçların ödenmesi,

alacakların tahsil edilmesi ve varlıkların ortaklara dağıtılmasını ifade eder². Tasfiye kavramı, vergi hukuku yönünden özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi mükellefiyetlerinin sona ermesi çerçevesinde ele alınması gereken bir kavramdır.

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur ve tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade olunur. Bu şekilde zararların geriye doğru mahsubu sadece tasfiye işlemlerinde vardır. Bu makalemizde genel olarak tasfiye konusuna değinildikten sonra tasfiye işlemlerindeki zararların geriye doğru mahsubunu örnekler yardımıyla açıklamaya çalışacağız.

2- GENEL OLARAK TASFİYE ve TASFİYE BEYANNAMELERİNİN VERİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesine göre; kurumlar vergisinde vergilendirme

(*) Vergi Denetmeni

¹ Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk/sozara.htm> (16.08.2008, 13.14).

² Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitapevi, 2004, s. 297.

dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Ancak aynı Kanunun tasfiye işlemlerinin anlatıldığı 17 inci maddesine göre; her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı belirtilmiştir.

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

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

Örneğin hesap dönemi takvim yılı olan bir anonim şirket 10.08.2004 tarihinde tasfiye kararı vermiş ve bu karar 21.04.2005 tarihinde tescil edilerek ilan edilmiştir. 10.08.2008 tarihi itibarıyla düzenlenen son bilanço 16.08.2008 tarihinde toplanan şirket genel kurulunca kabul edilerek aynı tarihte tescil edilmiştir. Buna göre şirketin tasfiye dönemleri sırasıyla şöyle olacaktır:

- 21.04.2005 / 31.12.2005
- 01.01.2006 / 31.12.2006
- 01.01.2007 / 31.12.2007
- 01.01.2008 / 16.08.2008

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin (2) numaralı bendinde; tasfiye beyannamelerinin, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren

Kanunun 14'üncü maddesinde (**Md. 14/3: Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.**) yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesinin ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceği belirtilmiştir.

Buna göre yukarıda verdiğimiz örnekte kıst dönem ve tasfiye dönemi beyannameleri aşağıdaki sürelerde verilecektir:

- 01.01.2005 / 20.04.2005 (Kıst dönem) : Tasfiye eden 4'üncü ayın 1-25 günleri arasında yani 1-25 Ağustos 2005 günleri arasında verilir.

- 21.04.2005 / 31.12.2005 (I. Tasfiye Dönemi) : Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar yani 1-25 Nisan 2006 günleri arasında.

- 01.01.2006 / 31.12.2006 (II. Tasfiye Dönemi) : Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar yani 1-25 Nisan 2007 günleri arasında.

- 01.01.2007 / 31.12.2007 (III. Tasfiye Dönemi) : Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar yani 1-25 Nisan 2008 günleri arasında.

- 01.01.2008 / 16.08.2008 (Son Tasfiye Dönemi) : Tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde yani 15 Eylül 2008 tarihine kadar verilecektir. Burada mükellefin vermesi gereken ancak süresi gelmeyen Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Muhtasar, Özel Tüketim Vergisi beyannamelerini de söz konusu 30 günlük süre-

de vermesi ve vergileri de aynı sürede ödemesi gerekir. Zira bu süre sonunda şirket tasfiye edilmiş yani hukuki kişiliği sona ermiştir.

3- TASFİYE KÂRININ HESAPLANMASI

Normal olarak kurumlar vergisinin matrahı “safi kurum kazancı” olduğu halde; tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Bu farkın olumsuz olması halinde tasfiye zararlar sonuçlanacaktır.

Tasfiye kârı hesaplanırken:

1) Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerle yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

2) Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine ilave olunur.

Tasfiye karının hesaplanması sırasında, Kanunun 8 (indirilecek giderler), 9 (zarar mahsubu), 10 (diğer indirimler) ve 11’inci (kabul edilmeyen indirimler) madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

Servet değerinden ne anlaşılması gerektiği yine mezkûr Kanunun 17’inci maddesinin (5) numaralı bendinde; “Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânosunda görülen özsermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânosunda görülen servet değeridir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları ile hissedar veya sa-

hip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançların bu sermayeye dâhil olduğu belirtilmiştir.

Örneğın; İşletme Hesabı esasına göre defter tutan (A) kurumunun tasfiye dönemi başındaki mal mevcudu 36.000 YTL olup, bu mal 50.000.- YTL’ye satılmıştır. Ayrıca dönem içinde 10.000.- YTL’lik tasfiye gideri ve genel gider mevcuttur. Bu durumda tasfiye sonucu şu şekilde hesaplanacaktır:

1- Elde Edilen Hasılat	: 50.000.-YTL
2- Yapılan Giderler	: 10.000.-YTL
3- Fark	: 40.000.-YTL
4- Dönem Başı Mal Mevcudu	: 36.000.-YTL
5- Tasfiye Kârı (3-4)	: 4.000.-YTL

Söz konusu mükellef bilânço esasına göre defter tutsa idi; bilançonun aktif ve pasif tutarları net değerleri ifade ettiğı için aktif toplamından toplam borç tutarını düştüğümüzde net aktif değerine yani tasfiye dönemi başındaki servet değerine ulaşacaktık. Tasfiye dönemi sonundaki servet değerini bulmak için ise aktif toplamına varsa birikmiş amortisman toplamını ekleyecektik. Zira dönem sonundaki servet değerinin tespiti sırasında ödenecek bir borç niteliğinde bulunmayan ve esasen vergilenmemiş bir fon mahiyetinde olan amortisman kaleminin aktif toplamından indirilmesi yoluna gidilmez. Kanunun 17 inci maddesinin (6) ıncı bendinin amortismanları, dönem başındaki sermayeye eklememekle varmak istediğı sonuç da budur.

4- TASFİYE SONUCUNUN KESİN OLARAK SAPTANMASI ve ZARARLARIN GERİYE DOĞRU MAHSUBU

Mezkur kanunun 17’inci maddesinin (1) inci bendinin (c) fıkrasında; tasfiyenin zararlar kapan-

ması halinde tasfiye sonucunun önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergilerin mükellefe iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; herbir tasfiye dönemlerine ilişkin olarak verilmiş olan tasfiye beyannameleri (ara beyannameler) niha-i tasfiye sonucuna göre düzeltilecektir. Bunun için önce son tasfiye beyannamesi de dâhil olmak üzere, tasfiye beyannamelerinde gösterilmiş olan kar veya zararlar toplanır ve böylece niha-i kar veya zarar bulunur. Bu son tasfiye karına göre hesaplanacak vergi, önceki dönemlerde ödenmiş vergilere göre fazla ise, aradaki vergi farkı alınır, eksik ise; fazla alınmış olan vergi farkı mükellef kuruma iade olunur. Eğer tasfiye zararları kapanmış ise; daha önce verilmiş tasfiye beyannamelerine dayanılarak tahsil edilmiş olan vergiler de iade edilir. Burada yapılan işlem tasfiye beyannamelerinin toplanarak, ödenecek veya geri verilecek verginin hesaplanmasından ibarettir. Şimdi tasfiyede zararların geriye doğru mahsubunu örnekler yardımıyla açıklayalım:

Örnek 1: K Ticaret Ltd. Şti.'nin tasfiye dönemleri itibarıyla kar ve zararı aşağıdaki gibidir:

Tasfiye Dönemleri	Zarar	Kar
I. Dönem	: ———	100.000
II. Dönem	: 54.000	———
III. Dönem	: ———	68.000
IV. Dönem	: 34.000	———
Toplam	: 88.000	168.000

Yukarıdaki örnekte mükellef kurum I. Tasfiye döneminde 100.000 YTL üzerinden %20 Kurumlar Vergisi ödemiştir. II. Tasfiye dönemi zararları kapandığı için vergi ödememiştir. III. Tasfiye döneminde mükellef kurum 68.000 YTL kar etmiş

ancak II. Dönemde oluşan 54.000 YTL'lik zararı mahsup ederek 14.000 YTL üzerinden vergi ödemiştir. Son dönemde yine zarar olduğundan vergi ödenmemiştir. Bu durumda mükellef kurum yıl içerisinde toplam 114.000 YTL'lik (100.000 + 14.000) matrah üzerinden Kurumlar Vergisi ödemiştir. Tasfiyenin nihai sonucunda ise mükellef kurum 80.000 YTL (=168.000 – 88.000) kar elde etmiş görünmektedir. Bu durumda mükellef kuruma 34.000 YTL (=114.000 -80.000) üzerinden ödenen Kurumlar Vergisinin iade edilmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Y Turizm Ltd. Şti.'nin tasfiye dönemleri itibarıyla kar ve zararı aşağıdaki gibidir:

Tasfiye Dönemleri	Zarar	Kar
I. Dönem	: ———	250.000
II. Dönem	: ———	450.000
III. Dönem	: ———	700.000
IV. Dönem	: 850.000	———
V. Dönem	: ———	950.000
Toplam	: 850.000	2.350.000

Yukarıdaki örnekte I, II ve III. Tasfiye dönemlerinde sırasıyla 250.000 YTL, 450.000 YTL ve 700.000 YTL üzerinden kurumlar vergisi ödenmiştir. IV. Tasfiye döneminde zarar çıktığı için vergi ödenmemiş son dönemde ise IV. Dönemdeki zarar mahsubu yapılarak 100.000 YTL (=950.000-850.000) üzerinden kurumlar vergisi ödenmiştir. Dolayısıyla toplamda mükellef kurum 1.500.000 YTL (=250.000 + 450.000 + 700.000 + 100.000) üzerinden kurumlar vergisi ödemiştir. Nihayetinde ise tasfiye dönemleri sonucunda kar çıktığı için (2.350.000-850.000=1.500.000 YTL) düzeltme yapmaya da gerek yoktur.

Örnek 3: Z Giyim A.Ş.'nin tasfiye dönemleri itibarıyla kar ve zararı aşağıdaki gibidir:

Tasfiye Dönemleri	Zarar	Kar
I. Dönem	: ———	400.000
II. Dönem	: 350.000	—————
III. Dönem	: 150.000	—————
Toplam	: 500.000	400.000

Buradaki örnekte ise; mükellef kurum I. Tasfiye döneminde 400.000.-YTL üzerinden Kurumlar Vergisi ödemiş ancak II ve III. Tasfiye dönemleri zararlar kapandığı için Kurumlar Vergisi ödemiştir. Nihayetinde tasfiye dönemleri sonucunda ise 100.000.-YTL zarar söz konusu olduğu için, daha önce 400.000.-YTL üzerinden ödenen Kurumlar Vergisinin mükellef kuruma iade edilmesi gerekmektedir. Örnekte de görüldüğü gibi tasfiyede zararların geriye doğru mahsubu mümkün olabilmektedir.

5- SONUÇ

Tasfiye, sözlük anlamı olarak; bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi demektir. Tasfiyeye giren işletmelerde amaç; varlıkları paraya çevirmek, alacakları tahsil etmek ve borçları da ödemektir. Tasfiye kavramı, vergi hukuku yönünden özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi mükellefiyetlerinin sona ermesi çerçevesinde ele alınması gereken bir kavramdır.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem

için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız birer tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur ve tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade olunur. Bu şekilde zararların geriye doğru mahsubu sadece tasfiye işlemlerinde söz konusu olmaktadır.

KAYNAKÇA:

1. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
2. Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitapevi, 2004
3. Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2004.