



Osman ARSLAN(*)



Hasan DOĞAN(**)

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN TASFİYE

1 - GİRİŞ

Gerçek kişilik doğumla kazanılıp ölümle son bulurken, tüzel kişilik kendisi ile ilgili özel hükümler uyarınca kazanılır ve son bulur. Tüzel kişilerin hukuki varlıklarının son bulunduğu aşama olan tasfiye; herhangi bir nedenle faaliyetine son veren bir teşebbüsün bütün hesaplarının kesin ve nihai olarak kapatılmasıdır. Tasfiye, kelime anlamı itibariyle arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatma anlamındadır. Hukuksal anlamda ise; tüzel kişiliğe haiz şirketlerin fesih ve infisah kararı almaları üzerine, şirketin mevcutlarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi ve borçlarının ödenmesi ile geriye kalan bakiyenin pay sahiplerine dağıtılması işlemidir.¹

Aktiflerin paraya çevrilmesi ve alacakların tahsil edilerek, borçların ödenmesi çok karışık bir işlem gibi görünmese de, küresel çaptaki şirketleri düşündüğümüzde de bu sürecin kolay olmayacağını öngörebiliriz. Şirketler bu süreçte, tasfiye kararı öncesinde yaptıkları yatırımlarını, aktiflerini alırken giderleştiremedikleri amortismanlarını, bir yıldan önce bitmeyecek tasfiye süreçlerini, beyanname dönemlerini ve kâr-zarar durumlarının ne şekilde olacağı konusunda sorunlar ile karşılaşmaktadırlar. İşte tasfiye sürecinde nasıl bir yöntem izleneceği; sermaye şirketlerinde Türk Ticaret Kanunundaki, kooperatiflerde Kooperatif Kanunundaki, özel kanunla kurulmuş iktisadi kamu müesseselerinde kuruluş kanunundaki esaslara göre yapılmaktadır.

Genel olarak sermaye şirketlerinin tasfiye nedenleri ve bunun sonuçlarına ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemelere ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

(*)Vergi Müfettişi

(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ ÖZDEMİR Murat, "Tasfiye Süreci Üzerine Bir İnceleme", Vergi Raporu, Sayı:142, Temmuz 2011, s. 62

Bu çalışmamızda Türk Ticaret Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan yasal düzenlemelerden hareketle sermaye şirketlerinde; tasfiye nedenleri, tasfiye süreci ve tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanacaktır.

2- TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ŞİRKETLERDE SONA ERME NEDENLERİ

İnfisah veya fesih sebeplerinden birinin gerçekleşmesi ile şirketler sona erer. Ancak, tüzel kişiliği ortadan kalkmaz. Şirket, sadece tasfiye gayesiyle sınırlı olmak üzere, tüzel kişiliğini muhafaza eder.

Tasfiye gayesiyle sınırlı olarak tüzel kişiliğin devamı, hem ortaklarla, hem de üçüncü kişilerle olan münasebetler bakımından geçerlidir. Bu itibarla, şirketin hak ve borçlarında, tasfiye haline girmeden önceki taahhütleri ile bu taahhütlerden doğan sorumlulukta bir değişiklik meydana gelmez. Şirketin faaliyette bulunduğu devrede, üçüncü kişilerle yaptığı sözleşmeler geçerliliğini muhafaza eder. Şirketin lehine ve aleyhine açılmış davalar, tasfiye halinde de devam eder.

Tasfiye halinde borçlanan bir şirket, tasfiye gayesiyle sınırlı olarak hak kazanır, borç altına girebilir. Ancak şirketin gayesinde bir değişiklik meydana gelir. Aktif kazanç sağlama ve ortaklarına paylaştırma gayesi sona erer, yerini pasif, tasfiye gayesi alır. Bu gayeyi aşan her türlü işlem, ehliyet dışı yapılmış sayılır.

Tasfiye halinde de şirketin ticari faaliyet unsuru kaybolmakla beraber, tacir sıfatı saklı kalır. Tasfiye gereği yapılan bütün işlemler ticaridir. Bunun için tasfiye halinde ki şirket, ticaret ünvanını "*tasfiye halinde*" sözü eklenmek suretiyle kullanmaya devam eder.

Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin hangi durumlarda tasfiye sürecine girecekleri ayrıntılı olarak belirtilmiş olup her şirket türünün tasfiye biçimi ayrı ayrı düzenlenmiştir.

2.1- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Anonim Şirketlerde Sona Erme Nedenleri²

Anonim şirketlerin hangi hallerde sona erecekleri 6762 Sayılı TTK'nın 434. ve 435. maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 529. 530. ve 531. maddelerinde düzenlenmiştir. Mevcut 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa baktığımızda anonim şirketlerde tasfiye nedenlerini karşılaştırmalı olarak şöyle sıralayabiliriz.

² Yürürlükte olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yerine, 01.07.2012 tarihinden itibaren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girecektir. Yeni Kanunda tasfiye açısından çok fazla değişiklik olmamakla beraber çalışmamızda her ikisine de yer verip değiştirilen maddeleri belirtmeye çalıştık. Karışıklığa yer vermemek için; yürürlükte olan kanun için "6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu – 6762 Sayılı TTK – Mevcut TTK" ifadeleri ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Kanun için "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu – 6102 Sayılı TTK – Yeni TTK" ifadeleri kullanılmıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni)	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski)
Genel Nedenler	Genel Nedenler
a) Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle, b) İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle, c) Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle, d) 421. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla, e) İflasına karar verilmesiyle, f) Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde,	1. Akdolundukları müddetin sona ermesi; 2. Şirket maksadının husulü veya husulünün imkansızlığı; 3. Şirket sermayesinin 324 üncü madde gereğince üçte ikisinin zıyaı; 4. Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi; 5. Şirket alacaklılarının 436 ncı maddeye göre talepte bulunması; 6. Esas mukavelede bir fesih sebebi tayin edilmiş ise onun tahakkuku; 7. Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi; 8. Şirketin iflasına karar verilmiş olması; 9. (Değişik bent: 16/06/1989–3585/5 md.) 388 inci maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarına uygun olarak umumi heyetçe feshet karar verilmiş olması.
Özel Nedenler	Özel Nedenler
a) Organlarının eksikliği: Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir. b) Haklı sebeplerle fesih: Haklı sebeplerle varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilirler. Mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir.	a) Pay sahipleri sayısının düşmesi veya organların eksikliği: Şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahiplerinin sayısı beşten aşağıya düşer veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından biri mevcut olmaz yahut umumi heyet toplanamazsa, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin yahut Ticaret Vekaletinin talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir. Davanın açılmasını mütaakip mahkeme, taraflardan birinin talebi üzerine lüzumlu tedbirleri alabilir b) Esas sermayenin üçte ikisinin kaybı: Şirketin alacaklıları esas sermayenin üçte ikisini kaybeden şirketin feshini dava edebilirler. Ancak, davacının alacağına karşı muteber teminat gösterilmesi halinde fesih kararı verilmez.

2.2- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Sona Erme Nedenleri

Limited şirketlerin hangi hallerde sona erecekleri mevcut TTK'nın 504. ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanununun 636. maddelerinde düzenlenmiş olup limited şirketlerde tasfiye nedenlerini karşılaştırmalı olarak şöyle sıralayabiliriz.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni)	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski)
1. Limited şirket aşağıdaki hâllerde sona erer: a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle. b) Genel kurul kararı ile. c) İflasın açılması ile. d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde. 2. Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin, durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verir.	1. Şirket mukavelesinde yazılı sebeplerle; 2. Mukavelede aksine açık hüküm olmadıkça, esas sermayenin dörtte üçüne sahip olan ortakların dörtte üçünü teşkil eden bir ekseriyet tarafından verilecek kararla; 3. Şirketin iflasına karar verilmesiyle; 4. Ortaklardan birinin talebi üzerine ve muhik sebeplerden dolayı mahkeme kararıyla; 5. Kanunda yazılı sair hallerde.

2.3- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Eshamlı Komandit Şirketlerde Sona Erme Nedenleri

Eshamlı Komandit şirketlere ilişkin düzenlemeler 6762 Sayılı TTK'nın 475-484. maddelerinde yapılmış olup mezkur Kanun'un 476. ve 6102 Sayılı TTK'nın 565. maddelerinde komanditelerin gerek birbirleriyle gerekse komanditerler genel kurulu ve üçüncü şahıslarla olan hukuki münasebetleri ve bilhassa şirketi idare ve temsil vazife ve yetkileri ve şirketten çekilmeleri dışında, bu şirket hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle yukarıda açıklanan anonim şirketlerin tasfiye nedenleri eshamlı komandit şirketler açısından da geçerli olacaktır.

2.4- Kooperatiflerde Tasfiye

Kooperatiflerin ne zaman sona ereceği 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 81. maddesinde düzenlenmiş olup bu maddede kooperatiflerin;

- Anasözleşme gereğince,
- Genel kurul kararı ile
- İflasın açılmasıyla
- Kanunlarda öngörülen diğer hallerde ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar ile
- Başka bir kooperatifle birleşmesi ve devredilmesi suretiyle

- Amacına ulaşma imkânının bulunmadığının ilgili bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla dağılacağı hüküm altına alınmıştır.

3- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA TASFİYE

Çalışmamızın birinci bölümünde belirttiğimiz gibi tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiye kenar başlıklı 17. maddesinde tasfiye haline giren kurumların vergilendirmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş, konuya ilişkin ayrıntılar aşağıda açıklanacaktır.

3.1- Tasfiye Dönemi

Bilindiği üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir.

Ancak tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesiyle, hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

İşte tasfiye döneminde vergilemenin nasıl yapılacağı, bu dönem süresince beyannamelerin ne şekilde verileceği, tasfiye kararının nasıl hesaplanacağı ve zamanaşımı gibi hususların ne şekilde olacağı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Hesap dönemi bir yıllık süreyi kapsadığı halde tasfiye dönemi; bir yıl, bir yıldan daha kısa ya da bir yıldan daha uzun olabilir. Yine ileride kapsamlı bir şekilde açıklanacak olan zarar müessesesi normal şartlarda gelecekte elde edeceğimiz kârlardan mahsup edilirken tasfiye döneminde ise geçmişe de yürümektedir.

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.

3.2- Tasfiyenin Başlangıcı ve Sonu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda *"İnfisah iflastan başka bir sebepten ileri gelmişse idare meclisince ticaret siciline tescil ve en çok birer hafta fasıla ile üç defa ilan ettirilir."* deniyorken 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda *"Sona erme, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulunca ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir."* denilmektedir. 6102 Sayılı TTK üç defa yayınlanma şartını kaldırarak tasfiye sürecinin daha hızlı olmasını sağlamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiyenin sonuçlandığına dair genel kurul 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 tarihte başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Örnek 1:

ABC şirketi, 04.03.2010 tarihinde tasfiye kararı almış ve 10.04.2010 tarihinde kararı tescil ettirmiş ve 12.10.2010 tarihinde de tasfiyeyi tamamlayıp tescil ettirmiştir.

Buna göre şirket, tek tasfiye dönemi ile süreci tamamlamıştır.

Tasfiye Dönemi: 10.04.2010 – 12.10.2010

Örnek 2:

KLM anonim şirketi, 10.11.2008 tarihinde tasfiye kararı vermiş ve 20.01.2009 tarihinde tescil edilmiş ve 15.06.2011 tarihinde tasfiye kararı şirket genel kurulunda kabul edilip tescil edilmiştir.

Buna göre, şirketin tasfiye dönemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

Kıst Dönem	01.01.2009 – 19.01.2009
1. Tasfiye Dönemi	20.01.2009 – 31.12.2009
2. Tasfiye Dönemi	01.01.2010 – 31.12.2010
3. Tasfiye Dönemi	01.01.2011 – 15.06.2011

3.3- Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Tasfiye haline giren şirketin ehliyeti tasfiye gayesi ile sınırlandırılmıştır. Tasfiye haline giren şirkette organlar varlıklarını sürdürmeye devam etmektedirler. Ancak organların yetki ve görevlerine sınırlandırılma getirilmektedir. Bu sınırlandırma esas olarak kazanç sağlama amacına yöneliktir. Dolayısıyla kazanç sağlama amacına yönelik olmayan iş ve işlemler açısından bir sınırlama söz konusu değildir. Şirketin tasfiye durumundan çıkarılması ve varlığını devam ettirmesi kazanç sağlamaya yönelik olmadığından şirketin karar organlarının bu yönde karar almaya hak ve yetkileri vardır. Şirketler gerekli şartları yerine getirmiş olmak kaydıyla, kanunda ön görülen karar alma nisapları ile tasfiye halinin kaldırılması yönünde karar alabilirler.³

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

³ ÖZDEMİR Murat, a.g.m. s. 72

Şirket sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir. Esas sözleşme ile bu nisap ağırlaştırılabilir ve başkaca önlemler öngörülebilir. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararını tasfiye memuru tescil ve ilan ettirir.

Şirket, iflasın açılmasıyla sona ermiş olmasına rağmen iflas kaldırılmışsa veya iflas, konkordatonun uygulanmasıyla sona ermişse şirket devam eder.

Tasfiye memuru iflasın kaldırıldığına ilişkin kararı ticaret siciline tescil ettirir. Tescil istemine, pay bedellerinin ve tasfiye paylarının pay sahipleri arasında dağıtılmasına başlanmadığına ilişkin belge de eklenir.

(6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 548)

Örnek:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi.....14/02/2006

Tasfiyeden vazgeçme tarihi.....15/04/2008

	Dönemler
Kıst Dönem	01.01.2006 – 13.02.2006
1. Tasfiye Dönemi	14/02/2006 – 31/12/2006
2. Tasfiye Dönemi	01/01/2007 – 31/12/2007
Normal beyan dönemi	01/01/2008 – 31/12/2008

Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yılbaşı itibariyle normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15/04/2008) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (01/04/2008) itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.

3.4- Tasfiye Beyannameleri

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yazılı sürelerde; yani hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde, önceki dönemlere ait beyanname verme süresinin dolmasından önce tasfiyenin sonuçlandırıldığı hallerde, önceki dönemlere ait beyanname de tasfiye sonu beyannamesinin verilme süresi içerisinde verilir.

Örnek 1:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi.....05/03/2010

Tasfiyenin sonuçlandığı tarih.....10/10/2010

	Dönem	Beyanname Verme Süresi
Kıst Dönem	01/01/2010 – 04/03/2010	1-25/07/2010
Tasfiye Dönemi	05/03/2010 – 10/10/2010	10/11/2010

Örnek 2:

15.11.2008 tarihinde tasfiyeye giren DEF limited şirketinin tasfiye işlemleri 20/02/2010 tarihinde tamamlanarak aynı tarihte tescil ettirilmiştir. DEF limited şirketinin tasfiye dönemleri aşağıdaki gibidir.

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi.....15/11/2008

Tasfiyenin sonuçlandığı tarih.....20/02/2010

	Dönem	Beyanname Verme Süresi
Kıst Dönem	01/01/2008 – 14/11/2008	1-25/03/2009
1. Tasfiye Dönemi	15/11/2008 – 31/12/2008	1-25/04/2009
2. Tasfiye Dönemi	01/01/2009 – 31/12/2009	22/03/2010
3. Tasfiye Dönemi	01/01/2010 – 20/02/2010	22/03/2010

Tasfiye dolayısı ile verilecek beyannameler normal kurumlar vergisi beyannamesinden farklı değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 3. fıkrasında *"Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir."* denilmektedir.

3.5- Tasfiye Kârı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde *"Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır."* denilmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4. numaralı fıkrasında tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye kârı olduğu tasfiye kârının tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere tasfiye karının tespit edilebilmesi için öncelikle tasfiye dönemi sonundaki ve başındaki servet değerlerinin tespiti gerekmektedir. Tasfiye dönemi sonundaki ve başındaki servet değeri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 5 numaralı fıkrasında kurumun tasfiye dönemi sonundaki ve başındaki bilançosunda görünen öz sermaye olduğu, bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu açıklanmıştır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda bilanço esasına göre ticari kazancın tanımı yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde; *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır."* Bu dönem zarfında işletmeye ilave edilen değerler bu farktan çıkartılır, işletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave edilir.

Yukarıda açıklandığı üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasında tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye kârı olduğu tasfiye kârının tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu dönem zarfında;

1. Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde 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 eklenir.

Her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar da bu sermayeye dahildir.

Ancak;

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,

- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı bu sermayeye dahil değildir.

Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadî kıymetlerin değerleri, Kanunun 13 üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenir.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir.

3.6- Tasfiye Karının Hesaplanmasında Giderler

Tasfiye durumunda kurumlar yukarıda saydığımız özel düzenlemelerin yanı sıra, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerini, GVK'nın 40. ve 41. maddelerindeki hükümlerini ve kurum kazancının tespit edilmesinde dikkate alınan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8, 9, 10 ve 11 inci maddelerinde düzenlenen; "indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlere" ilişkin hükümleri de ayrıca dikkate alırlar.

3.7- Tasfiyenin Zararla Kapanması

Tasfiyeye giren kurumun tasfiyesinin birden fazla dönem sürmesi halinde birden fazla vergilendirme dönemi mevcut olacaktır. Her bir vergilendirme veya tasfiye dönemi için tasfiye karı veya zararı ayrı olarak tespit edilir ve ilgili olduğu dönemde beyan edilir. Bu beyanlar üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi varsa, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde belirtilen süreler içerisinde ödenir. Ancak burada yapılan işlem kesin ve nihai vergileme değildir. Amaç, kazanç elde edilen tasfiye dönemlerinin vergilendirilmesidir.

Aslında tasfiye dönemi tasfiyenin başladığı tarih ile bittiği tarih arasında geçen süredir. Bu nedenle tasfiye sonuçları, tasfiyenin başından tamamlanmasına kadar geçen dönemler itibari ile bir bütün olarak değerlendirilir.⁴ Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. "Tasfiye sonucu" ifadesi son tasfiye dönemine ait kar ve zarar olmayıp, ilk tasfiye döneminden sonuncuya kadar tüm dönemlerin net sonucunu ifade etmektedir. Tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerde hasıl olup

⁴ NAZALI Ersin, "KVK'ya Göre Tasfiye Döneminde Zarar Mahsubu Süresi ve Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumunda Düzeltme", Vergi Dünyası, Sayı 330, Şubat 2009, s. 105

da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca mahsup hakkı henüz kaybolmamış zararlar bu sonuca dahildir. Hatta tasfiye kaç yıl sürerse sürsün, tasfiyenin bir hesap dönemi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; tasfiyenin zararlar kapanması hali ya kronolojik olarak zarar edilen dönemlerin kar edilen dönemlerden sonra gelmesinden dolayı KVK'nın 9. maddesinde düzenlenen ileriye doğru zarar müessesesinin işletilememesi ya da yekun olarak tasfiye dönemleri boyunca ortaya çıkan zararların hasıl olan kârla kapatılamamasıdır. Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus da son tasfiye döneminin zarar olmadığı durumda zarar mahsubu söz konusu olamaz. Çünkü son dönemin kârla neticelenebilmesi için öncelikle önceki dönem zararlarının KVK'nın 9. maddesine göre mahsup edilmiş olması gerekir.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararlar sonuçlanması halinde yapılacaktır.

Örnek:

- Kurum A;
1. tasfiye döneminde 20.000 TL Kazanç
 2. tasfiye döneminde 150.000 TL Kazanç
 3. tasfiye döneminde 50.000 TL Zarar
- Son tasfiye döneminde ise 25.000 TL Zarar bildirmiştir.

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde $(4.000 + 30.000)$ 34.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr; $(20.000 + 150.000) - (50.000 + 25.000) = 95.000$ TL Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 19.000 TL olacaktır. Bu durumda $(34.000 - 19.000) = 15.000$ TL kuruma iade edilecektir.

4- TASFİYE MEMURLARI**4.1- Atanması**

Mevcut TTK'nın 441. maddesi ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı TTK'nın 536. maddesine baktığımızda tasfiye memurlarının esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak böyle bir belirleme yapılamadığı takdirde tasfiye, yönetim kurulu tarafından da yapılabilir. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir.

Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Ayrıca şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hâllerde tasfiye memuru mahkemece atanır.

6102 sayılı TTK'nın 536. maddesine göre temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması şarttır.

4.2- Görevden Alınması

Mevcut TTK'nın 442. maddesi 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı TTK'nın 537. maddesine göre esas sözleşme veya genel kurul kararıyla atanmış tasfiye memurları ve bu görevi yerine getiren yönetim kurulu üyeleri, genel kurul tarafından her zaman görevden alınabilir ve yerlerine yenileri atanabilir.

Pay sahiplerinden birinin istemiyle ve haklı sebeplerin varlığında, mahkeme de tasfiyeye memur kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Bu yolla atanan tasfiye memurları, mahkeme kararına dayanılarak tescil ve ilan olunurlar.

Şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbiri Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı değilse ve hiçbirinin Türkiye’de yerleşim yeri bulunmuyorsa, mahkeme pay sahiplerinden veya alacaklılardan birinin veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın istemiyle, söz konusu şarta uygun birini tasfiye memuru olarak atar.

4.3- Türk Ticaret Kanunu’na Göre Tasfiye Memurlarının Görev ve Sorumlulukları

Tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Tasfiye memurlarının görevine ilişkin düzenlemeler mevcut TTK’nın 444 üncü, 445 inci ve 446 ncı maddelerinde ve 6102 sayılı TTK’nın 540 inci, 541 inci ve 542’nci maddelerinde düzenlenmiş olup esas itibarıyla her iki kanundaki düzenlemeler arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Tasfiye memurlarının Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş görevleri aşağıdaki gibidir.

4.3.1- İlk Envanter ve Bilanço

Tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu inceleyerek; gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurarak, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar.

Envanter ve bilançonun onaylanmasından sonra, tasfiye memurları şirketin envantere yazılı bütün malları ile belgelerine ve defterlerine el koyarlar.

4.3.2- Alacaklıların Çağırılması ve Korunması

Alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağırılırlar.

Alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı Sanayi ve Ticaret Bakanlığına belirlenecek bir bankaya depo edilir.

Şirketin, henüz muaccel olmayan veya hakkında uyuşmazlık bulunan borçlarını karşılayacak tutarda para notere depo edilir; meğerki bu gibi borçlar yeterli bir şekilde teminat altına alınmış veya şirket varlığının pay sahipleri arasında paylaşımı bu borçların ödenmesi şartına bağlanmış olsun.

Bu hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 553 üncü maddesi uyarınca sorumludur.

4.3.3- Diğer Tasfiye İşleri

Tasfiye memurları;

a) Şirketin süregelen işlemlerini tamamlamak, gereğinde pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarının, ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklılara yapılan çağrı sonucunda anlaşılan duruma göre, şirket varlığından fazla olmadığı saptanmışsa, bu borçları ödemekle yükümlüdürler.

b) Tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar.

c) Şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhâl şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir.

d) Tasfiyenin uzun sürmesi hâlinde, her yılsonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoğu düzenleyerek genel kurula sunarlar.

e) Şirketin bütün mal ve haklarının korunması için düzenli ve görevinin bilincinde bir yönetici gibi gereken önlemleri alır ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa sürede bitirirler.

f) Tasfiye işlemlerinin düzenli yürütülmesi ve güvenliği için gereken defterleri tutarlar.

g) Tasfiye sırasında elde edilen paralardan şirketin süregelen harcamaları için gerekli olan para dışında kalan paraları, bir bankaya şirket adına yatırır.

h) Vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca kısa vadeli kredilere uygulanan oran üzerinden iskonto ederek derhâl öderler. Alacaklılar bu ödemeyi kabul etmek zorundadır. Kanun gereği iskonto edilmesi mümkün olmayan alacaklar bu hükümden müstesnadır.

i) Pay sahiplerine tasfiye işlerinin durumu hakkında bilgi ve istedikleri takdirde bu konuda imzalı belge verirler.

4.3.4- Tasfiye Memurlarının Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğu

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Görüldüğü gibi yukarıdaki hükümlere tasfiye memurlarının sorumluluğu hususunda dikkat çekici hususlar şunlardır

- Tasfiye memurları kuruma ait tahakkuk etmiş vergiler ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemediği ortaklara paylaştırma yapamazlar aksi takdirde vergilerin asıl ve zamları ile

vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

- Tasfiye işlemleri sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.
- Tasfiye memurları, sorumlulukları çerçevesinde ödemek zorunda kaldıkları vergilerin asıllarından dolayı paylaşırma yapılan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.⁵

4.3.5- Tasfiye Memurlarının Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu 10. maddesinde, kanunui temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 333. maddesinde; tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında söz konusu 10. madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.⁶

Tasfiye haline giren bir kurumun kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır. Bu nedenle tasfiye halinde bir şirkete ait, vergi, ceza ve kamu alacakları ve sair sebeplerle yapılması gereken her türlü tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerektiği tabiidir.

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 vergilerin aslı için gerçek mükelleflere rücu edebilirler.

Tasfiye halindeki kurumun tasfiyeye girmeden önceki dönemlerine ilişkin VUK'un 10. maddesinde "Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."denilmektedir.

4.3.6- Tasfiye Memurlarının 6183 Sayılı Kanun'dan Doğan Sorumluluğu

6183 sayılı kanunun 32. maddesinde; *"Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları 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."* denilmekte ve mezkur Kanun'un 33. maddesinde ise; tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiyenin başladığını 3 gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetinde oldukları ifade edilmektedir.⁷

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedene ya 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 şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

⁵ ATEŞLİ Erkan, "Tasfiye İşlemleri ve Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Sayı: 237, 2008, s.77

⁶ TEKİN Selçuk, "Tasfiye Memurlarının sorumluluğu", Vergi Sorunları, Sayı: 225, 2007, s.55

⁷ ATEŞLİ Erkan, a.g.m., s. 78

6183 sayılı kanunun 33. maddesinde, tasfiye memurlarının sorumluluğunun, yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyeceği ve tasfiye memurlarının ödedikleri borçlar için, kamu alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılanlara rücu hakları bulunduğu da hükme bağlanmaktadır.

6183 sayılı kanunda düzenlenmiş olan tasfiye memurlarının sorumluluğu, kuruma ait olan bütün kamu alacaklarına yöneliktir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan sorumluluk ise kurumun sadece vergi, zam ve vergi cezalarına yöneliktir. Bu nedenle anılan 6183 sayılı kanunda düzenlenmiş olan tasfiye memurlarının sorumluluğunun kamu alacakları açısından daha kapsamlı olduğu açıktır.

6183 sayılı kanunda tasfiye memurlarının, kamu idarelerinin tüm alacaklarını ödemediği tasfiye sonucu elde edilen tutarı dağıttıkları takdirde şahsen ve müteselsilen sorumlu oldukları belirtildikten sonra bu şekilde ödedikleri borçları, kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu edebilecekleri ifade edilmiştir. Oysa Kurumlar Vergisi Kanununda tasfiye memurlarının bu şekilde ödedikleri vergilerin sadece asıllarını ve zamlarını rücu edebilecekleri ifade edilmiştir. Bu iki hüküm birlikte göz önünde tutulduğunda, tasfiye memurlarının kurumlar vergisi açısından daha ağır bir sorumluluk altında oldukları görülmektedir. Kanun koyucu, tasfiye memurlarına kurumlar vergisi açısından daha ağır bir sorumluluk yükleyerek, kurumlara ait olan diğer kamu borçlarına oranla kurumlar vergisini daha fazla korumaya gayret ettiği açıktır. Anılan her iki kanunda da tasfiye memurlarının sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak belirlenmiştir. Ayrıca yine her iki kanunda da tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Daha açık ifade ile, tasfiye memurları, alacaklı kamu idaresince tahsil edilmemiş olan kamu alacaklarından kendi mal varlıklarıyla ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

Tasfiye süresi içerisinde yapılan işlemler yönünden tasfiye görevlilerinin sorumluluğundan bahsedilebilir. Ancak ticaret sicilinden silinme işlemleri yapılmış olan bir şirketin terkin tarihinden sonraki dönemler veya işlemler dolayısıyla tasfiye görevlilerinin sorumlu tutulmaması gerekir.⁸

5- TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ

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 alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, sorumluluğu devam eder.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmaya yetkilidir. Buna ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.02.2009 tarihli ve 2009/1 sayılı Denetim ve Koordinasyon İç Genelgesinin 1-C/1 bölümünde "*Tasfiye kararının alındığı döneme ilişkin bilançolarının aktif toplamı 500.000 TL'yi aşmayan mükellefler hakkında inceleme yapılmayacağı*" hüküm altına alınmıştır.

6- TASFİYE SÜRECİ TAMAMLANAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TARHİYAT UYGULAMASI

Bu bölümde ele alınan vergi incelemesinden kasıt, KVK'nın 17/8. maddesinde yer alan ve 5. bölümde açıkladığımız "*tasfiye işlemlerinin incelemesi*" değil, şirket tüzel kişiliğinin ve vergi mükellefi-

⁸ Danıştay 4. daire e.no 2007-264k-no2007-809

yetinin son bulmasından sonra herhangi bir nedenle yapılan vergi incelemesidir.

Tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden kaydı silinmiş ve mükellefiyet kaydı terkin edilmiş şirketlere yönelik olarak daha sonradan, vergi farkı tespit edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda, söz konusu vergi ve cezaların kimin adına tarh edileceği hususu bugüne kadar uygulamada sorunlara yol açmıştır. 5904 sayılı Kanunun 6. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra ile bu sorun aşılmıştır.

5904 sayılı Kanunun 6. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra ile tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Limited şirket ortaklarının tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından sorumluluğu şirkete koydukları sermaye hisseleri oranındadır. Tasfiye memurlarının sorumluluğu ise tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Yukarıda açıklamalardan da anlaşılacağı üzere tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır.⁹

7- TASFİYEDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

7.1- Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişilerde Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni)	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski)
Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür.	Hakiki şahıs olan tacirin ölümü halinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla mükelleftirler.
Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.	Ancak mirasın resmi tasfiyesi halinde defter ve kâğıtlar birinci fıkrada yazılı müddetle sulh mahkemesi tarafından saklanır. Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kâğıtlar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından 1 inci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere, diğer şirketlerin infisahı halinde ise, notere tevdi olunur. Noter harç ve ücreti şirket mevcudundan ödenir.

Tabloda da görülebileceği gibi; 6762 Sayılı TTK'nın 68. maddesindeki *"Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kâğıtlar, şirket merkezinin*

⁹ BAKMAZ Zübeyir, "Tasfiyesi Tamamlanarak Hukuki Varlığı Sona Eren Limited Şirketlerde Tarhiyat Uygulaması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi", Sayı: 70, Ekim 2009, s. 117

bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından 1 inci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere,” ve “diğer şirketlerin infisahı” ibareleri kaldırılarak 6102 Sayılı TTK’da “tüzel kişi” ibaresi kullanılmıştır.

6102 Sayılı TTK tüzel kişilerin defter ve belgelerinin saklanmasını notere değil, tümü ile sulh mahkemesine bırakmaktadır. Henüz konu hakkında bir uygulama bulunmamakla beraber, sulh mahkemesi defter ve belgelerin saklanmasını genel olarak ortaklardan birine, özellikli durumlarda ise notere tevdi edilmesi isteyebilecektir.¹⁰

7.2- Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişilerde Defter ve Belgeleri İbraz Yükümlülüğü

Vergi kanunları açısından tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilerin temsili hakkında Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesi açık bir hüküm taşımaktadır. Maddeye göre, “Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.” Tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilerin tasfiye ve öncesi dönemlere ait vergisel ödevleri bu tüzel kişilerin son kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. KVK’nın 17/9 maddesi ile getirilen hüküm de VUK 10. maddesini tamamlayıcı nitelikte olmakla birlikte, tasfiye dönemine ait ibraz yükümlülüğü, tasfiye tamamlandıktan sonra tasfiye öncesi dönemdeki son kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.¹¹

Tasfiye memurları, VUK 162. maddesine göre tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmek zorundadırlar. Madde hükmüne göre tasfiye memurları, tasfiye kararlarının alınması ile tasfiyenin bittiğinin vergi dairesine bildirilmesi arasındaki süre içinde sorumludurlar.

Danıştay 11. Dairesi konu hakkında “10.05.1994 tarihinde şirketin tasfiyesine karar verildiği, tasfiyenin 18.07.1997 tarihinde sonuçlandığı, 1994 yılına ait defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için 25.04.1997 tarihinde tasfiye memurundan yazı ile defter ve belgelerin istendiğinin anlaşıldığı, dolayısıyla yükümlü şirketin tasfiye dönemi ve sonrasında bu döneme ilişkin yasal işlemleri süresinde yerine getirdiği, tasfiye memurunun görevini tamamlayarak defter ve belgeleri tasfiyesi sona eren şirketin ortağına teslim ettiği bu hususların davalı idarenin bilgisi dahilinde gerçekleştiği, görevi ve sorumlulukları sona eren tasfiye memurundan istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı” yönünde karar vermiştir. (Danıştay 11. D. E: 1998/3228, K: 1999/3436)

Karar gerekçesinde de görüleceği üzere, tasfiye memurunun “ibraz” yükümlülüğü, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ait defter ve belgeler için, tasfiye tamamlanıncaya kadar olup, tasfiye kararının tescilinden sonra tasfiye memurunun herhangi bir yükümlülüğünün olmadığı açıktır.

Sonuç olarak tasfiyesi tamamlanmış olan tüzel kişilerin, tasfiye ve öncesi dönemlere ait defter ve belgelerinin ibraz yükümlülüğü bu tüzel kişilerin son kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

7.3- Tarh Zamaşıımı

Tasfiye işlemi, tek dönemde biterse zamaşıımı olarak herhangi bir farklılık yoktur. Ancak, bir-

¹⁰ TEKİN İsa, DERE Hikmet, “Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişiler Adına Salınacak Vergi ve Cezalarda Tarhiyatın Muhatabı ile Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Vergi Raporu, Sayı: 144, 2011, s. 32

¹¹ TEKİN İsa, DERE Hikmet, a.g.m. s. 33

den fazla takvim dönemini içeren tasfiye işlemlerinde zamanaşımı tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılından itibaren başlar ve beşinci yılın sonunda son bulur. Bu zamanaşımı tasfiye tarh zamanaşımıdır. Kanun hükmünde ayrıca belirtilmediği için tahsil zamanaşımında genel hükümler uygulanacaktır.

Örnek:

18/10/2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 10/06/2010 tarihinde sonuçlanmışsa tarh zamanaşımı 01/01/2011'den başlayacak ve 31/12/2015 tarihinde son bulacaktır. Tasfiye işlemleri farklı takvim yıllarında olsa da tamamı bir dönem gibi düşünüldüğünden 2006 ve 2010 takvim yıllarının tarh zamanaşımı aynı dönemde (2015) son bulmaktadır.

7.4- Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulamaları

Tasfiye halindeki kurumların, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapmış oldukları ödemeler üzerinden yapmaları gereken vergi kesintilerine ilişkin sorumlulukları, tasfiye döneminde de devam eder. Katma değer vergisi mükellefiyetleri aynen devam eder. Tasfiye dönemi sonunda verilen en son katma değer vergisi beyannamesinde “sonraki döneme devreden KDV” kalması halinde söz konusu tutar iade edilmeyecek ancak gider olarak dikkate alınabilecektir.

7.5- Özel Maliyet Bedelleri

Özel maliyet bedellerinin itfası Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağına hükmedilmiştir. Bu durumda tasfiye tamamlandığında veya tamamlanmadan önce kiralanan yer terk edildiğinde özel maliyet bedelinin tamamı o dönemde gider yazılacaktır.¹²

7.6- Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. maddelerinde amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından elde edilen kârların, yenileme giderlerini karşılamak amacıyla pasifte üç yıl süre ile tutulabileceğine ilişkin hüküm yer almaktadır. Peki, üç yıllık bekleme süresi içinde; kurumun tasfiye kararını tescil ettiği durumda; kurumun yenileme kârını hangi yılın matrahına eklemesi gerekmektedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde özel fonların o yılın matrahına eklenmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Zikredilen o yıl kavramı ile tasfiyeye girişten önceki kıst dönem kastedilmektedir.

Kurumun normal faaliyet döneminde, satılan iktisadi kıymet yerine yenisi satın alınmış fakat, bu kıymetin amortismanına mahsup edilmek suretiyle kullanılan fonda, tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla belli bir tutar kalmışsa, bu tutarında, iktisadi kıymetin tasfiye dönemlerindeki amortismanlarına mahsup edilmek suretiyle kullanılmasına devam edilmelidir.¹³

¹² UFUK Mehmet Tahir, “Kurumların Tasfiyesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Yaklaşım, Sayı: 208, 2010, s.100

¹³ UFUK Mehmet Tahir, a.g.m., s.100

7.7- Dar Mükellef Kurumlarda Tasfiye Uygulaması

Dar mükellefiyete tabi kurumlar için uygulamada sorun arz eden önemli konulardan bir tanesi bu kurumların KVK'nın tasfiye hükümlerine tabi olup olmaması yönündeki tartışmaydı. Bu konuda KVK'nın 22. maddesinde açık bir düzenlemeye gidilerek dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarca Türkiye'de açılan işyerlerinin KVK'nın tasfiye hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla yabancı kurumların Türkiye'de bulunan şubelerinin kapatılması halinde bu yerlerin tasfiyesi KVK'nın 17. maddesi ve TTK'nın ilgili hükümlerine göre sonuçlandırılacaktır.¹⁴

7.8- Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazanç İstisnası

KVK'nın 5. maddesinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu öngörülmüştür.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satış yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır. Ancak kazancın sermayeye ilave edildiği tarihi takip eden beşinci yılın sonundan itibaren tasfiyeye girilmesi durumunda söz konusu kazançlar vergilendirilmeyecektir.¹⁵

8- SONUÇ

Tasfiye; vergi inceleme elemanları açısından, vergi daireleri açısından, tasfiyeye tabi şirketin yöneticileri ve özellikle tasfiye memurları açısından önem arz eden bir konudur. Bu bağlamda, tasfiye işlemlerinin eksiksiz yapılması ve tasfiye sürecinin doğru bir şekilde yönetilmesi için dikkate değer noktaların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bu çalışmada tasfiye sürecinin kapsamlı bir analizinin yapılması hedeflenmiştir. Bu nedenle;

- şirketlerin tasfiye sürecine hangi nedenlerle girdikleri,
- tasfiye sürecinde sırası ile yapılması gerekenler ve sonuçları,
- tasfiye sürecinin vergisel boyutu,
- tasfiye memurlarının KVK, VUK, TTK ve 6183 Sayılı Kanunlar açısından sorumlulukları,
- tasfiye sürecinde özellik arz eden durumlar,

kapsamlı bir şekilde açıklanmış ve tüm ilgililere geniş bir literatür sunulması arzulanmıştır.

¹⁴ BAŞAK Levent, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar 5520 Sayılı KVK'nın Tasfiye Hükümlerine Tabi Midir?", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi", Sayı: 32, Ağustos 2006, s. 41

¹⁵ UFUK Mehmet Tahir, a.g.m., s.101

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği,
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu 2011,
- Vergi Denetmenleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi 2011,
- ATEŞLİ Erkan, “Tasfiye İşlemleri ve Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları”, Vergi Sorunları, Sayı: 237, 2008,
- BAKMAZ Zübeyir, “Tasfiyesi Tamamlanarak Hukuki Varlığı Sona Eren Limited Şirketlerde Tarhiyat Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi”, Sayı: 70, Ekim 2009,
- BAŞAK Levent, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar 5520 Sayılı KVK’nın Tasfiye Hükümlerine Tabi Midir?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi”, Sayı: 32, Ağustos 2006
- NAZALI Ersin, “KVK’ya Göre Tasfiye Döneminde Zarar Mahsubu Süresi ve Tasfiyenin Zararla Kapanması Durumunda Düzeltme”, Vergi Dünyası, Sayı 330, Şubat 2009,
- ÖZDEMİR Murat, “Tasfiye Süreci Üzerine Bir İnceleme”, Vergi Raporu, Sayı:142, Temmuz 2011,
- TEKİN İsa, DERE Hikmet, “Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişiler Adına Salınacak Vergi ve Cezalarda Tarhiyatın Muhatabı ile Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Vergi Raporu, Sayı: 144, 2011,
- TEKİN Selçuk, “Tasfiye Memurlarının sorumluluğu”, Vergi Sorunları, Sayı: 225, 2007,
- UFUK Mehmet Tahir, “Kurumların Tasfiyesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Yaklaşım, Sayı: 208, 2010,