



Muammer DURMUŞ(*)



Ebubekir ATABEY(**)

KURUMLARDA TASFİYE İŞLEMLERİ

1 - GİRİŞ

Muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği kavramına göre, işletmeler hiçbir zaman kapatılmak düşüncesiyle kurulmayacağı sözleşmede aksi bir madde yoksa işletmenin sonsuz bir süre için kurulduğu ve ömrünün belli bir süreye bağlı olmadığı kabul edilir. İşletmenin faaliyet süresi sahiplerinin yaşam süreleri ile sınırlı olmadığı sahiplerinin ölümünden sonra işletme, varisleri tarafından işletilmeye devam edileceği şeklinde belirtilmiştir. Çoğu zaman bu ticari amaçlar bazı nedenlerden dolayı gerçekleşmez veya kesintiye uğrar. Bu gibi durumlarda tüzel kişilik yetkili organlarınca ticari faaliyete son vermek için tasfiye kararı alınır.

Tasfiye; şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödemesi ve olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve şirketin kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür.

Kurumlar, kuruluş işlemlerine başlarken belli bir amaç doğrultusunda ana sözleşmelerini hazırlar, bu durumu tescil/ilan ettirerek tüzel kişilik kazanır ve faaliyetlerine başlarlar. Mevzuatımızda bir sermaye şirketinin tasfiye işlemleri kimi zaman kuruluş işlemlerinden daha zor ve karmaşık olmaktadır. Bu nedenle bu yazımızda sermaye şirketlerinin tasfiyesi ve vergilendirilmesi süreci açıklanmaya çalışılmıştır.

2- TASFİYENİN UYGULANACAĞI KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu 17. madde uyarınca, “Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur” ifadesi yer almaktadır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Tasfiye işlemi sermaye şirketlerinde Türk Ticaret Kanunu, kooperatiflerde Kooperatifler kanunu, özel kanunlarla kurulmuş iktisadi kamu müesseselerinde kuruluş kanunundaki esaslara göre yapılır. Tasfiye sonucunda doğacak kar tasfiye karı olarak kurumlar vergisine tabi tutulur.

Ticaret ortaklıklarında da her ortaklığın tasfiye biçimi ayrı ayrı olarak TTK'da düzenlenmiştir. Ayrıca tüzel kişiliğin olmamasına rağmen, terekenin (miras bırakanın ölümü ile birlikte mirasçılara gecen malvarlığı) de belli hallerde resmi tasfiyesi söz konusu olmaktadır.¹

Tasfiye haline giren şirketin ünvanına, şirketle hukuki işlemlerde bulunacakları uyarmak amacıyla "tasfiye halinde" ibaresi ilave edilir.

2.1- Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye²

2.1.1- Anonim Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanununun 529, 530 ve 531. maddelerinde düzenlenmiş olup Anonim Şirketlerde tasfiye nedenleri aşağıdaki gibidir.

- Genel Olarak

Anonim şirket;

- a) Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemiş-se, 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 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla,
- e) İflasına karar verilmesiyle,
- f) Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde, sona erer.

- Özel Haller

a) Organların Eksikliği: Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük 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.

Dava açıldığında mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir.

b) Haklı Sebeplerle Fesih: Haklı sebeplerin 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.

2.1.2- Eshamlı Komandit Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Yeni Türk Ticaret Kanunun 565. maddesinde komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri,

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

² 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır. Genel ve özel esaslar bakımından eshamlı komandit şirketlerin anonim şirketlerle benzerlik göstermesi nedeniyle eshamlı komandit şirketler anonim şirket hükümlerine tabi sayılmıştır.

2.1.3- Limited Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Yeni Türk Ticaret Kanunun 636. maddesine göre Limited Şirketlerde Tasfiye nedenleri aşağıdaki gibidir.

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.

3- Haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir.

4- Fesih davası açıldığında mahkeme taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir.

5- Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır.

2.2- Kooperatiflerde Tasfiye³

Kooperatiflerin kuruluşuna ve işleyişine ilişkin usul ve esaslar 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda düzenlenmiş bulunup, söz konusu kanunun 81. Maddesinde tasfiye nedenleri sıralanmıştır. Buna göre;

- a) Ana sözleşme gereğince,
- b) Genel kurul kararıyla,
- c) iflasın açılmasıyla,
- d) Kanunlarda öngörülen diğer hallerde ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
- e) Başka bir kooperatifle birleşilmesi veya devredilmesi suretiyle,
- f) Üç yıl süreyle olağan genel kurulun yapılamaması halinde,
- g) Amacına ulaşmasının olanaksız olması halinde ilgili bakanlıkça mahkemeden alınacak karar hallerinden oluşması durumunda kooperatifler tasfiyeye girecektir.

2.3- Kurumlar Vergisinde Tasfiye⁴

Kurumlar vergisi mükelleflerinin mükellefiyetlerinin sona ermesi tasfiye suretiyle olmaktadır. Tas-

³ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr>

⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr>

fiyeye giren kurumlarda “hesap dönemi” yerine “tasfiye dönemi” esas alınır. Tasfiye işlemlerinin başladığı dönem ayrı ve özellik arzeden bir dönemdir. Bu dönemde şirket mal varlıkları elden çıkartılır, borçlar ödenir ve sonuçta eğer şirket aktifinden bir artık kalmış ise bu artık ortaklara dağıtılır.

2.3.1- Tasfiye Dönemi

Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacaktır.

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 aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir.

Örnek 1: Tasfiyenin aynı yıl içinde sonuçlanması:

Kurumun tasfiyeye kararı verme tarihi	20.02.2012
Kurumun tasfiye kararın tescil edildiği tarih	26.02.2012
Kurumun tasfiye bitişinin tescil edildiği tarih	11.10.2012
Tasfiye dönemi	26.02.2012 - 11.10.2012

Örnek 2: Tasfiyenin bir yıldan fazla devam etmesi

Hesap dönemi takvim yılı olan bir Limited şirket, 01.01.2011 tarihinde tasfiye kararı vermiş ve kurumun tasfiyeye girmesi için genel kurul kararı 14.01.2011 tarihinde tescil edilerek ilan edilmiş ve 30.03.2013 tarihinde tasfiye sonuçlanmış olup karar aynı tarihte tescil edilmiştir. Tasfiye dönemleri şöyle olacaktır;

I. Tasfiye Dönemi	14.01.2011 - 31.12.2011
II. Tasfiye Dönemi	01.01.2012 - 31.12.2012
III. Tasfiye Dönemi	01.01.2013 - 30.03.2013

2.3.2- Tasfiye Beyannamelerinin Verilmesi

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

2.3.3- Tasfiye İşlemlerinde Verginin Ödenmesi

Tasfiye hallerinde, tasfiye edilen kurumlara ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Tasfiye edilen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

Öte yandan, tasfiyesi devam eden kurumlarda, müstakil tasfiye dönemlerine ait beyannamelerin hesap dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verileceği ve tahakkuk eden vergilerin de bu ayın sonuna kadar ödeneceği tabiidir.

Örnek 3: ABC Ltd. Şti'nin 12.05.2011 tarihinde tasfiye kararı tescil edilmiş ve 17.07.2012 tarihinde tasfiye işlemleri sonuçlanmış olup aynı gün tescil edilmiştir. Bu durumda kıst dönem ve tasfiye dönemleri için beyanname verme ve çıkacak olan verginin ödenmesi gereken tarihler şöyle olacaktır.

Dönemler	Beyanname verilmesi	Çıkacak olan verginin ödenmesi
01.01.2011 – 11.05.2011	1-25.09.2011	30.09.2011
12.05.2011 – 31.12.2011	1-25.04.2012	30.04.2012
01.01.2012 – 17.07.2012	16.08.2012	Aynı süre içinde

2.3.4- Tasfiye Kârı

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye kârı hesaplanırken;

- Ortaklar veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,
- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar da tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecektir.

Bununla birlikte, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecektir.

Ayrıca, tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınacaktır.

Özel kanunlarında tasfiye işlemlerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanların mükellefiyeti, şahıs işletmelerinde olduğu gibi işin bırakılmasıyla sona erecektir. Bu tür işletmelerde tasfiye, mevcut iktisadi kıymetler, ya satılmak ya da bağlı olduğu kurum, dernek veya vakfa fatura edilerek işletmeden çekilmek suretiyle sonuçlandırılacaktır. Bu kapsamda işi bırakan mükelleflerin ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyannameleri ise Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde belirtilen sürede verilecektir.

2.3.5- Servet Değeri

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde; izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.

Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dâhildir:

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,
- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı

2.3.6- Tasfiyenin Zararla Kapanması Halinde Düzeltme

Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

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

Örnek 4: MOR AŞ'nin 06.06.2010 tarihinde tasfiye işlemleri tescil edilmiş ve 06.06.2013 tarihinde tasfiye işlemleri sonuçlanmıştır. Tasfiye dönemleri ve Kâr/Zarar durumları aşağıdaki gibidir.

I. Tasfiye Dönemi	06.06.2010 – 31.12.2010	30.000,00 TL	Kâr
II Tasfiye Dönemi	01.01.2011 – 31.12.2011	100.000,00 TL	Kâr
III. Tasfiye Dönemi	01.01.2012 – 31.12.2012	40.000,00 TL	Zarar
IV. Tasfiye Dönemi	01.01.2013 – 06.06.2013	30.000,00 TL	Zarar

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde $(6.000 + 20.000 =)$ 26.000,00 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr; $[(30.000,00 + 100.000,00) - (40.000,00 + 30.000,00) =]$ 60.000,00 TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 12.000,00 TL olacaktır.

Bu durumda $(26.000,00 - 12.000,00) = 14.000,00$ TL kuruma iade olunacaktır.

2.3.7- Tasfiye Kararından Vazgeçilmesi

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 başlar.⁵

⁵ ARSLAN, O. DOĞAN, H. "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Tasfiye", Vergi Raporu Nisan 2012, Sayı:151

Örnek 5: X AŞ'nin 17.03.2011 tarihinde tasfiye kararı tescil edilmiştir. 14.05.2013 tarihinde tasfiye kararından vazgeçmiştir. Bu durumda;

I. Tasfiye Dönemi	17.03.2011 – 31.12.2011
II. Tasfiye Dönemi	01.01.2012 – 31.12.2012
Normal Beyan Dönemi	01.01.2013 – 31.12.2013

14.05.2013 tarihinde tasfiye kararından vazgeçilmesi nedeniyle geçici vergi dönemi, içinde bulunan geçici vergi dönemi başından itibaren başlayacaktır. Yani tasfiyeden vazgeçme kararı Mart-Nisan-Mayıs aylarını kapsayan ikinci vergilendirme döneminde gerçekleştiği için mart ayının başından itibaren başlayacaktır.

2.3.8- Tasfiyede Zamanaşımı

KVK'nun 17/1-ç maddesine göre bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan başlar.

Örnek 6: 10/03/2008 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumun, tasfiye işlemleri 10/06/2012 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı 01/01/2013 tarihinden itibaren başlar ve 31/12/2017 tarihine kadar 10/03/2008 – 10/06/2012 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir.

KVK'da belirtilen bu özel hükümle, birden fazla tasfiye dönemini kapsayan tasfiyelerde, tasfiye kararının her dönemde vergilendirilmiş olmasına rağmen, tasfiye bir bütün olarak kabul edilmiş ve nihai vergilemenin tasfiye sonucunda gerçekleştirilmiş olması esas göz önünde bulundurularak tarh zamanaşımının tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden takvim yılından başlatılması amaçlanmıştır.⁶

3- VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

3.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

KVK'nun 17/7. maddesine göre; 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 sekizinci fıkra uyarınca 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, bu madde gereğince 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 dâhilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

⁶ KUŞÇU, S. "Tasfiye Halindeki Kurumlarda Zamanaşımı", Vergi Raporu Ekim 2009, Sayı:121

3.2- Vergi Usul Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

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.⁷

Vergi Usul Kanunu 10. maddesinde, kanuni 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.

Tasfiye haline giren bir kurumun kanuni temsilcisi tasfiye memurlarıdır. Bu nedenle tasfiye halindeki bir şirkete ait, vergi, ceza ve kamu alacakları ve sair sebeplerle yapılması gereken her türlü tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerektiği tabiidir.⁸

3.3- Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca Tasfiye Memurlarının 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."

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 33. maddesinde ise; tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiyenin başladığını 3 gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetinde oldukları ifade edilmektedir.

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedен ve 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 sorumlu olurlar. Bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.⁹

3.4- Tasfiye İşlemlerini İncelenmesi

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi talebini içeren dilekçenin vergi dairesine verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanacak, vergi incelemesinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de vergi dairesi, söz konusu vergi incelemesinin sonucunu tasfiye memurlarına bildireceklerdir. Buna göre, kurumdaki aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının Kanunun 17'nci maddesine göre varolan sorumlulukları devam edecektir.

⁷ ARSLAN, O. DOĞAN, H. agm.

⁸ Hesap Uzmanları Kurulu, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011", Sayfa:714

⁹ Hesap Uzmanları Kurulu, age

Maliye Bakanlığı; mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmaya yetkilidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe istinaden her yıl Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tarafından yayınlanan iç genelgeler ile ticari bilanço aktif büyüklüğüne göre incelenmesi/incelenmemesi gereken tasfiye işlemleri açıklanmıştır. İncelenen tasfiye işlemlerini ticari bilanço aktif büyüklüğüne göre hangi inceleme birimleri tarafından yapacağı da açıklanmıştır.

3.5- Tasfiye Edilerek Ticaret Sicilinde Tüzel Kişiliği Sona Eren Kurumlar Vergisi Mükellefleri Hakkında Yapılacak Tarhiyatlar

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflere yönelik olarak daha sonradan, tasfiye öncesi ve tasfiye sonrası dönemlere ilişkin olarak vergi farkı tespit edilebilmektedir. Bu durumda vergi ve cezaların kimin adına tarh edileceği, kimlerin bu vergi ve cezalardan sorumlu tutulacağı uygulamada tereddütlere yol açtığından, KVK. 4 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 2. maddesiyle Tasfiye edilerek ticaret sicilinde tüzel kişiliği sona eren kurumlar vergisi mükellefleri hakkında yapılacak tarhiyatlar için açıklamaya gidilmiştir.

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 17’nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra uyarınca, 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. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır.

Anılan hüküm, maddenin yürürlüğe girdiği 3/7/2009 tarihinden itibaren konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır.

3.6- Tasfiyeye Giren Kurumların Gelir Stopaj Karşısındaki Durumu

Tasfiye halindeki kurum, yapmış olduğu ödemeler nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca tasfiye döneminde de vergi tevkif ederek muhtasar beyanname ile beyan eder. Tasfiye durumunun vergi sorumluluğuna etkisi bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b maddesinde yapılan söz konusu değişiklik 4842 sayılı kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, istisna kazançlar ve kâr paylarının geçiş döneminde ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 62. maddede düzenlenmiştir.¹⁰

3.7- Tasfiyeye Giren Kurumların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Kurumların tasfiye dönemlerinde de normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi katma değer vergisi

¹⁰ APAK, T. “Tasfiye Halinde Ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, <http://www.alomaliye.com>,

mükellefiyetleri aynen devam eder. Tasfiye dönemi sonunda verilen katma değer vergisi beyannamesinde “Sonraki Dönem Devreden KDV” olması durumunda 3065 Sayılı KDVK’nun 58. maddesi hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle, mükellef kurum tarafından indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi tasfiye karının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.¹¹

4- SONUÇ

Tasfiye işlemi ile kurum üzerindeki hakların kaybolmadan hak sahiplerine adilane bir şekilde dağıtılması amaçlanmış olduğundan gerek tasfiye dönemi ve gerek tasfiye sonundaki bütün işlemler Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları ve diğer kanunlarda özel hükümlere göre yerine getirilmektedir.

Tasfiyeye giren şirketten, ortaklar gibi devletin ve bu şirketten alacaklıların da beklentileri vardır. Ortakların hedefi pay almak, devletin hedefi ise vergi almaktır.

Tasfiye sürecinin karmaşık bir yapısı vardır. Bu karmaşık yapıyı bu bağlamda, tasfiye işlemlerinin eksiksiz yapılması ve tasfiye sürecinin doğru bir şekilde yönetilmesi için dikkate değer bazı noktaların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Yapılan bu çalışma da tasfiye sürecinin kapsamlı bir analizinin yapılması amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <http://www.gib.gov.tr>
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr>
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>
- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr>
- 4 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr>
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu 2011,
- ÖZDEMİR, M. “Tasfiye Süreci Üzerine Bir İnceleme”, Vergi Raporu Temmuz 2011, Sayı: 142
- ARSLAN, O. DOĞAN, H. “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Tasfiye”, Vergi Raporu Nisan 2012, Sayı:151
- KUŞÇU, S. “Tasfiye Halindeki Kurumlarda Zamanaşımı”, Vergi Raporu Ekim 2009, Sayı:121
- APAK, T. “Tasfiye Halinde Ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, <http://www.alomaliye.com>,

¹¹ Hesap Uzmanları Kurulu, AGE