

TASFİYE DÖNEMİ SONUNDA OLUŞAN DEVREDEN KDV'NİN AKİBETİ

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

İşletme varlıklarının çeşitli şekillerde işletme dışına aktarılması ve işletmenin borçlarından arındırılması suretiyle işletmenin ekonomik varlığının sona erdirilmesi, olarak tanımlanabilen tasfiye işlemlerinin nasıl ve kimler tarafından yürütüleceği konusunda gerek Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) açıklamalar bulunmaktadır.

Ticaret hukukunda tasfiye; “tüzel kişiliği haiz şirketlerin fesih ya da infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsil, mevcutlarının nakde tahvil edilerek, borçlarının ödenmesini ve geri kalanının da ortaklara kanun ve anasözleşme hükümlerine göre dağıtılmasına yönelik yapılan işlemler” şeklinde tanımlanmaktadır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde şirketlerin normal faaliyet dönemlerinden farklı usul ve esaslara tabi olan tasfiye dönemleri ile ilgili olarak KVK'nda yer alan hükümlere kısaca değinilmiş ve tasfiye dönemi sonunda oluşup, şirketçe indirim konusu edilemeyen devreden KDV'nin iadeye konu edilip edilemeyeceği veya tasfiye karının hesabında gider olarak dikkate alınıp alınamayacağına ilişkin görüşlerimize yer verilmiştir.

II- TASFİYE DÖNEMİ VE TASFİYE KARI

A- Tasfiye Dönemi

Bilindiği üzere, kurumlarda vergileme normal olarak hesap dönemi itibarıyla yapılır ve hesap dönemi de normal olarak takvim yılıdır.

Tasfiye halindeki kurumlarda ise vergilendirme döneminin ne olacağı konusunda KVK'nun 30 uncu maddesinde düzenleme yer almaktadır. Buna göre, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur.

Tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır.

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

Tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemin sonunda tasfiye kar ve zararı kati olarak tespit edilir ve evvelce verilmiş olan tasfiye beyannameleri bu neticeye göre düzeltilir. Tasfiye

zararla kapanırsa, evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerine müsteniden tahsil edilmiş vergiler iade olunur.

Görüleceği üzere, KVK'da tasfiye halindeki mükelleflerin esas olarak, tasfiyeye girdikleri tarih ile tasfiyenin neticelendiği tarih arasında oluşan kesin tasfiye karı vergilendirilmek istenmiş, ancak, bir yıldan daha uzun süren tasfiyelerde verginin tahakkuk ve tahsilatında idare aleyhine oluşacak gecikmeleri engellemek için ara tasfiye dönemleri oluşturulmuştur.

Bir yıldan uzun süren tasfiyelerde, tasfiye dönemleri aşağıdaki gibidir.

- 1-Tasfiyeye girilen tarih ile o takvim yılının sonuna kadar olan dönem,
- 2-Bu dönemden sonra, tasfiyenin tamamlandığı tarihe kadar geçen her bir takvim yılı,
- 3-Tasfiyenin sonuçlandığı tarih ile o yılın başı arasındaki dönem.

Öte yandan, tasfiyenin başladığı hesap döneminin başından tasfiyeye giriş tarihine kadar geçen süre de ayrı bir vergilendirme dönemidir.

Örnek:

(A) A.Ş., 16.10.2003 tarihinde tasfiyeye karar vermiş, bu karar 27.10.2003 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını müteakip 15.7.2005 tarihinde düzenlenen son bilanço 21.7.2005 tarihinde şirket genel kurulunca kabul edilmiştir.

Bu verilere göre şirketin tasfiye halinde bulunduğu dönem 27.10.2003 - 21.07.2005 tarihleri arasındaki dönemdir. Tasfiye dönemleri ise aşağıdaki gibidir.

Kıst Dönem	: 01.01.2003 - 26.10.2003
Birinci Tasfiye Dönemi	: 27.10.2003 - 31.12.2003
İkinci Tasfiye Dönemi	: 01.01.2004 - 31.12.2004
Üçüncü Tasfiye Dönemi	: 01.01.2005 - 21.07.2005

B- Tasfiye Karı

Kurumlar vergisinin matrahı normalde safi kurum kazancı iken, tasfiye halindeki kurumlarda vergi matrahı tasfiye karıdır. (KVK md.32)

Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki müspet farktır. Tasfiye Karı Hesaplanırken:

-Ortaklara veya kurumun sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya sair suretle yapılan her nevi ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine;

- Mevcut sermayeye ilaveten ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş bulunan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine ilave olunur.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanların tasfiye karı, tasfiye dönemi zarfında elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki farkın tasfiye döneminin başındaki emtia mevcudun değeri çıkarıldıktan sonra kalan miktardır.

Yukarıdaki tanımlamalarda geçen “servet değeri” kavramı Kanunda tanımlanmıştır. Tasfiye döneminin başındaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen özsermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde müteakip tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir evvelki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir. (KVK md.33)

Tasfiye sonundaki servet değeri ise tasfiye işlemleri sonucunda çıkarılan bilançoda görülen öz sermaye tutarıdır. Tasfiye dönemi sonunda, bilançonun aktif kısmı tamamen hazır değerlere ilişkin hesaplar (kasa, banka vb.) ve tasfiye zararları sonuçlanmış ise bu zarardan oluşur. Pasif kısmı ise sermaye ve ortaklar hesabı ile eğer tasfiye karları sonuçlanmış ise bu kardan oluşur. Zira, tasfiyenin sonuçlandırılmış olması işletme bünyesindeki varlıkların bir şekilde nakde çevrilmiş, alacakların tahsil edilmiş ve borçların ödenmiş olması anlamına gelmektedir.

KVK'nun 30 uncu maddesine göre, her bir tasfiye dönemine ilişkin olarak verilmiş olan tasfiye beyannameleri, kesin tasfiye sonucuna göre düzeltililecektir. Nihai tasfiye karına göre hesaplanan vergi önceki dönemlerde ödenmiş vergilere göre fazla ise aradaki vergi farkı alınacak, eksik olması halinde ise fazladan alınmış vergi münfesih kuruma iade edilecektir. Ancak bu düzeltme işlemleri, kazancın tasfiye dönemlerine ve bu dönemlerdeki matrahların düzeltilmesi şeklinde algılanmamalıdır. Burada yapılan işlem, bütün tasfiye beyannamelerinin toplanarak ödenecek veya iade edilecek verginin hesaplanması işlemidir.

III- TASFİYE HALİNDE KDV UYGULAMASI VE DÖNEM SONUNDA MEVCUT İNDİRİLEMİYEN KDV'NİN GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI

Kurumların tasfiye dönemlerinde de, normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi katma değer vergisi mükellefiyetleri aynı şekilde devam eder. Buna göre mükellefler bu dönemlerde de diğer dönemlerde olduğu gibi, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetleri için vergi hesaplayarak beyan edecek, beyan ettikleri KDV'den yapmış oldukları faaliyetlere ilişkin yüklenmiş oldukları vergiyi indirim konusu yapacaklardır. Dolayısıyla bu dönemde de mükelleflerin KDV beyannamelerini normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

Buna göre mükellefler tasfiye dönemleri içerisinde vermiş oldukları KDV beyannamelerinde hesaplamış oldukları vergiden, yüklenmiş oldukları vergileri indirebilecek, indirimden artı kalan bir miktar varsa bu tutar sonraki döneme devredilecektir. Ancak burada önemli olan husus, tasfiyenin sonuçlanmasından önce, yani kurum henüz tüzel kişiliğe haiz iken verilen son katma değer vergisi beyannamesinde indirilemeyecek sonraki döneme devreden vergi varsa bunun ne şekilde değerlendirileceğidir.

Öncelikle indirime konu edilemeyen bu tutarın münfesih kuruma iade edilip edilemeyeceğine bakıldığında cevap nettir. Çünkü, KDV mevzuatında KDV iadesi yapılacak haller açıkça belirlenmiştir ve bu haller dışında iade yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla bu tutarın münfesih kuruma iadesi söz konusu olamaz.

Nitekim, konuya ilişkin Danıştay 11. Dairesi'nin 10.04.1996 tarih, E:1996/683, K:1996/1549 no'lu kararında; Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32 nci maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade edilmesine imkan bulunmadığı belirtilmektedir.

İndirime konu edilemeyen bu tutarın gider yazılmasının mümkün olup olmadığına bakıldığında ise konunun tartışmalı olduğu görülmektedir. Bu tutarların gider yazılmasının mümkün olmadığını savunanlara göre; tasfiye olan kurumlar, tasfiye dönemlerinin sonundaki devreden katma değer vergisi açısından nihai tüketici konumundadırlar. Söz konusu devreden katma değer vergisi tutarının, tasfiyesi tamamlanan kurumlar için, nihai tasfiye kararının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu tutarların kanunen kabul edilmeyen giderler olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58 inci maddesinde, mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, tasfiye dönemi sonunda oluşan devreden KDV mükellefçe indirime konu edilemeyecek niteliktedir. Dolayısıyla 58 inci maddenin mefhumu muhalifinden hareketle gider yazılması mümkündür. Zira 58 inci maddede indirilebilecek KDV'nin gider yazılamayacağı belirtilmekte, buradan da indirilemeyen KDV'nin gider olarak dikkate alınabileceği sonucu çıkmaktadır.

Öte yandan, tasfiye olan kurumlar, tasfiye dönemlerinin sonundaki devreden katma değer vergisi açısından nihai tüketici konumunda oldukları görüşüne de katılmak mümkün değildir. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun 162 nci maddesinde tasfiye ve iflas hallerinde vergi mükellefiyetinin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği belirtilmiştir.

IV- SONUÇ

Kurumların tasfiye dönemlerinde de, normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi katma değer vergisi mükellefiyetleri aynı şekilde devam etmektedir. Mükellefler bu dönemlerde diğer dönemlerde olduğu gibi, katma değer vergisine tabi işlemleri için vergi hesaplayarak beyan edecek, beyan ettikleri vergiden yüklenmiş oldukları vergiyi indirim konusu yapacaklardır.

Ancak tasfiyenin sonuçlanmasından önce, yani kurum henüz tüzel kişiliğe haiz iken verilen son katma değer vergisi beyannamesinde indirilemeyip sonraki döneme devreden verginin ne şekilde değerlendirileceği önem arz etmektedir.

İndirime konu edilemeyen bu tutarın münfesih kuruma iade edilmesi mümkün değildir. İndirime konu edilemeyen bu tutarın gider yazılmasının mümkün olup olmadığı konusunda ise farklı görüşler bulunmakta olup, şahsi kanaatimizce, KDVK'nun 58 inci maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle gider yazılması mümkündür.

İrfan VURAL

Gelirler Kontrolörü