

TASFİYESİ TAMAMLANAN FİRMALAR ÖZSERMAYE HESAPLARINA AİT ENFLASYON FARKLARI İÇİN VERGİ Mİ ÖDEMELİ ZORUNDALAR?

TASFİYESİ TAMAMLANAN FİRMALAR ÖZSERMAYE HESAPLARINA AİT ENFLASYON FARKLARI İÇİN VERGİ Mİ ÖDEMELİ ZORUNDALAR?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2007

1- GİRİŞ

Tasfiye; kurumun malvarlığının elden çıkartılması, alacakların tahsili, borçların ödenmesi, sair mükellefiyetlerin yerine getirilmesi, gerek ortaklarla gerek yönetici, personel, satıcılar, alıcılar, resmi daire ve kurumlar ve sair üçüncü kişilerle olan tüm ilişkilerin sona erdirilmesidir. Kısacası tüzel kişiliğin ortadan kaldırılmasıdır. **T.T.K'nun 447. maddesi hükmüne göre; tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten sonra kalan mevcudu, ana sözleşmesinde aksine bir hüküm olmadıkça, pay sahipleri arasında ödedikleri sermayeler ve paylara bağlı olan imtiyaz hakları nispetinde dağıtılır.**

Çalışmamızda, tasfiye sonu bilançosunun hazırlanabilmesi açısından aktif ve pasif hesapların sıfırlanması ve şirket bilançosunda yer alan öz sermaye tutarının da kapatılması için öz sermaye enflasyon farklarının başka bir hesaba virmanı veya ortaklara hisseleri oranında dağıtılıp dağıtılamayacağı, gelir yazılıp yazılamayacağı, öz sermaye hesaplarına ait enflasyon farklarının sermayeye eklenmesi ile tasfiye arasında geçecek bir sürenin bulunup bulunmadığı konuları incelenecektir.

2- OLAYIN MUHASEBE OLARAK ORTAYA KONMASI

Bir şirketle ilgili olarak çok çok basite indirgenmiş bir şekilde bilanço düşünecek olursak; tasfiye işlemleri sonucunda (borçların ödenip, alacakların tahsil edilmesi, satılacak varlıkların satılıp nakde çevrilmesi işlemleri sonucunda) düzenlenen tasfiye sonu bilançosunun aktifinde 100- Kasa hesabında 5.000,00.- YTL, 102-Bankalar hesabında 75.000,00.- YTL, bilançonun pasifinde 500-Sermaye hesabında 60.000,00.- YTL, 502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları hesabında 30.000,00.- YTL, 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabında da 15.000,00.- YTL ve 590- Dönem Net kârı hesabında (tasfiye kârı) ise 5.000,00.- YTL olduğunu varsayalım.

Bu şirketin net özkaynakları 80.000,00.- YTL'dir. Bu özkaynakta bilançonun aktifinde kasa ve banka hesaplarında nakit olarak bulunmaktadır. Tasfiye neticesinde mevcut hesaplar kapatılacaktır. Tasfiye kârı ve diğer öz sermaye unsurları ortaklara hisseleri oranında dağıtılacaktır. (Diğer bir söyleyişleri ortaklara tasfiye payları ödenecektir.)

Ancak, tasfiye sonucunda elden çıkarılarak ortaklara dağıtılacak değerler arasında 502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları hesabının da etken olduğu bir gerçektir. Yani 502 hesapta yer alan tutar, sermayenin geri ödenmesi anlamında, mevcut örnekteki bilançoya göre ortaklara hisseleri oranında 500 hesapta yer alan tutar ile birlikte nakden dağıtılacaktır. Çalışma konumuz, işte bu hesabın (502 hesap)[\[1\]](#) tasfiye sonucunda vergi mevzuatımız açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiğidir. [\[2\]](#)

3- KONU İLE İLGİLİ KANUN MADDELERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 25'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (g) bendinin ikinci paragrafı ile mükerrer 298'nci maddesinin 5'nci fıkrasının 5'nci paragrafında; "Pasif kalemlere ait enflasyon fark

hesapları, **herhangi bir suretle** başka bir hesaba nakil edildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz" hükmü yer almaktadır.

4- KONU HAKKINDA ULAŞILAN ÖRNEK MUKTEZALAR

4.1- "...şirketinizin **tasfiyeye girmeden önce** öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye ilave etmeleri durumunda, bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacağından, her hangi bir süre tahdidi olmaksızın vergiye de tabi tutulmayacaktır.

Ancak, şirketinizin öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını **sermayeye eklemeyen tasfiyeye girmesi durumunda**, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen değer olarak addedilmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir." [3]

4.2- "enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan pasif kalemlere ait fark hesaplarının başka bir hesaba nakledilmesi halinde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Enflasyon fark hesaplarının başka bir hesaba nakledilmesi nedeniyle oluşacak kazanç nedeniyle o yıla ilişkin yararlanılması mümkün olan yatırım indirimi tutarının bulunması halinde, Geçici 69. maddede belirtilen süre ve şartlarda yatırım indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır." [4]

4.3- "Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkının, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmakta olup, bu işlem kâr dağıtımını sayılmayacağından vergiye de tabi tutulmayacaktır.

Ancak, özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının 679-Diğer Olağandışı Gelirler ve Karlar ile 689-Diğer Olağandışı Giderler ve Zararlar Hesabına aktarılması mümkün bulunmakla beraber bu durum enflasyon fark hesaplarının başka bir hesaba nakledilmesi olarak addedileceğinden bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır." [5]

4.4- "Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkının, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmakta olup, bu işlem kâr dağıtımını sayılmayacağından vergiye de tabi olmayacaktır.

Ancak, özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının şirket tarafından 679-Diğer Olağandışı Gelirler ve Kârlar ile 689-Diğer Olağandışı Giderler ve Zararlar Hesabına aktarılması mümkün bulunmakla beraber bu durum enflasyon fark hesaplarının başka bir hesaba nakledilmesi olarak addedileceğinden bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır." [6]

4.5- "...söz konusu özsermaye enflasyon farklarının başka bir hesaba virmanı veya ortaklara hisseleri oranında dağıtılması halinde dağıtım yapıldığı veya başka bir hesaba virman yapıldığı dönemde gelir kayıt edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir." [7]

5- DEĞERLENDİRMELERİMİZ

5.1- Tasfiye Süreci Sonunda Mecburen Dağıtılacak / Geri Ödenecek Olan Sermaye (Tasfiye Payları) İçin Bu Değerlendirmenin Yapılması Doğru mudur?

Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde pasif kalemlere girilen enflasyon farkları zarar artırıcı bir etken yapmıştır. Yani bu hesapların alacağı karşılığında enflasyon düzeltme hesabına borç kaydı girilmiştir. Enflasyon düzeltme hesabının borç bakiyesi ise 2003 yılında 580-Geçmiş Yıllar Zararları hesabına, 2004 yılında ise 658-Enflasyon Zararları hesabına devredilmiştir. Zaten öz sermayeleri varlıklarından fazla olan işletmelerin enflasyon düzeltmesi sonucunda bilançoları zarara dönmüştür.

Tüm bu işlemlere bağlı olarak tasfiye sürecinin sonunda halen işletmenin dağıtılabılır bir varlığı varsa (yani öz sermayesi yitirilmemiş ise) enflasyon düzeltmesi bu işletmede olumlu bir etki yaratmıştır ve varlıkları artmıştır. Dolayısıyla, öz sermaye hesapları içinde yer alan enflasyon farklarının dağıtılması demek, işletmeye ait varlıkların işletme dışına çıkarılması demektir. Bilindiği gibi enflasyon olumlu farkları işletme bilançolarında 570-Geçmiş Yıllar Kârları hesabında yer almıştır. Maliye Bakanlığı ise açıklamış olduğu görüşleri ile geçmiş yıllar birikmiş kârları dağıtılırken kesinlikle enflasyondan kaynaklanan geçmiş yıl kârlarının dağıtımına izin vermemektedir ve enflasyon öncesi kayıtlarda yer alan ticari kârların dağıtılabileceğini açıklamaktadır.^[8] Aynı şekilde bu hesapların gelir yazılarak dönem kârına ilave edilmesi de bu varlıkların işletme dışına çıkarılması anlamına gelir. Nasıl ki, şirketin mevcut kayıtlı sermayesi ortaklara dağıtılamıyorsa, öz sermaye enflasyon farkları da dağıtılamaz.

Şirket sermayeleri bilindiği gibi TTK hükümleri kapsamında azaltılabilir. Ancak, bunun dahi belirli prosedürleri vardır. Eğer, şirket borçlarını ödemişken kalkıp ta sermaye azaltmak suretiyle ortaklarına sermaye payı aktarırsa, bu elbette TTK açısından kabul görmeyecek bir husustur. Ayrıca, kâr dağıtımı olarak eleştiriyeye uğrama riski dahi mevcuttur.^[9]

Ayrıca yine bilindiği üzere, G.V.K. Madde 38'e göre ticari kazanç; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Çok basit bir anlatımla, işletmenin varlıkları artacaktır ki, öz varlıkları da artsın ve ortaya ticari kazanç çıksın. Varlıklar nasıl artacaktır? Tabii ki öz sermayenin olumlu bir şekilde değerlendirilmesi ile ve temel olarak ise ticari faaliyetler sonucunda kâr elde edilmesi ile artacaktır. Buna bağlı olarak varlıklardaki bu artışın öz sermayeye dönem kârı olarak yansıyan kısmı ise ortaklara kâr olarak dağıtılabilecektir.

Buna benzer bir diğer Kanun maddesi de 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer almaktadır. Bu maddeye göre tasfiye karı; tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Servet değeri ise aynı maddenin (5) numaralı fıkrasında; kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesi şeklinde tanımlanmıştır.

Enflasyon düzeltmesinde de işletmenin varlıkları öz sermayesine göre daha fazla arttıysa, bu artış işletmeye kâr olarak yansımıştır. Dolayısıyla, varlıklardaki bu artışın ticari kârda meydana getirdiği etki zaten dağıtılabılır dönem kârı içinde oluşmuştur. Ayrıca bir de öz sermaye enflasyon farkları işletmeden çekilemez. Aksi takdirde G.V.K. Madde 38'de ve K.V.K. Madde 17'de tanımlanan esaslara aykırı hareket edilmiş olur. Kaldı ki madde 38/2'de ve 17/4-(a)-(1)alt bendinde, işletmeden çekilen değerlerin, hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki öz sermaye farkına ilave edileceği açıklanmıştır.

Bu şartlar faaliyetleri devam eden ticari işletmeler için elbette geçerlidir. Ancak, ticari faaliyetleri sona eren, hukuken son bulacak olan, borçları-alacakları kapatılmış, varlıkları nakde çevrilmiş olan bir işletme (tasfiyesi tamamlanan işletme) için bu hükümler (V.U.K. Mük.Md.298 ve V.U.K. Geç.Md.25) acaba işletilmeli midir?

Kanun maddesinde "...**herhangi bir suretle** başka bir hesaba nakil edildiği veya işletmeden çekildiği takdirde,..." ifadesi yer almaktadır. **Kanunun lafzı gayet açık ve nettir. Her ne sebeple olursa olsun, pasif kalemlere ait enflasyon farkları işletmeden çekilirse vergiye tabi tutulacaktır.**

Tasfiye dönemi sonunda zaten oluşan kazanç üzerinden vergi ödenmektedir. Yani, tasfiye dönemi sonundaki öz sermaye (servet değeri) ile tasfiye dönemi başındaki öz sermaye (servet değeri) arasındaki müspet fark sonucunda oluşan ticari kazançla bağlı olarak tespit edilen vergi matrahı üzerinden tasfiye dönemi vergi beyanı yapılmakta ve hesaplanan vergide mevcut işletme varlıkları (nakit varlıklar) üzerinden ödenmektedir. Vergi sonrası net tasfiye kârı ise ortaklara dağıtılmaktadır. Diğer bir söyleyişle tasfiye dönemi vergi sonrası net kârı işletmenin ortaklarına hisseleri oranında geri ödenecek tasfiye sonu mevcutları (varlıkları)/öz varlıkları içerisinde

yer almaktadır. Bunun dışında ise halen mevcut varlıkların karşılığını oluşturan işletme öz sermayesinin (tasfiye sonunda bilançoda kalan öz sermaye hesapları, 500, 502, 540, 542, 570, 590) ortaklara hisseleri oranında geri ödenmesi gerekmektedir. Yani **tasfiye paylarının dağıtılması mecburiyettir**. Tasfiye payları ise, tasfiye sonu bilançosunda geriye kalan öz sermaye hesaplarıdır. Bu hesaplara tasfiye dönemi net kârı da dahildir.

Bize göre Kanun maddelerine (V.U.K. Mükerrer Madde 298 ve V.U.K. Geçici Madde 25) tasfiye işlemleri için bir istisna hükmü eklenmelidir. Çünkü, buradaki dağıtımda bir mecburiyet söz konusudur. Nasıl ki, tasfiye süreci sonucunda ortaklara dağıtılan tasfiye payları içinde yer alan sermaye kalemleri ayrıca vergiye tabi tutulmuyor ise (yani sermaye hesabı da başka bir hesaba nakil ediliyor ya da işletme dışına çıkarılıyor diye dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ayrıca vergiye – kurumlar/gelir vergisine - tabi tutulmuyor ise) öz sermaye enflasyon farkları da aynı mahiyette değerlendirilmelidir görüşüdeyiz. (Tasfiye paylarının vergilendirilmesinde ise farklı görüşler yer almaktadır.[\[10\]](#)) Oysa normal ticari faaliyette söz konusu öz sermaye enflasyon farkları işletmeden çekilse ya da gelir yazılarak kapatılsa, vergisiz bir şekilde işletme dışına çıkarıldığı elbette düşünülecektir.

5.2- Tasfiye Dönemi İçinde Sermaye Artırımı Yapılabilir mi?

T.T.K.'nin "Tasfiyenin Gayesi" başlıklı 230. maddesinde; "Tasfiye memurları, şirketin devamı zamanında başlanmış olup da, henüz neticelendirilmemiş olan iş ve muameleyi tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını tahsile ve mevcut malları paraya çevirmeye kısaca, safi mevcudu elde etmeye yarayan bütün iş ve muameleleri yapmaya mecburdurlar" hükümleri yer almaktadır.

Kanununun 231. maddesinde, tasfiye memurlarının tasfiyenin icaplarından olmayan yeni muamele yapamayacakları, aksi takdirde bu tür muamelelerden dolayı ortaklara karşı müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır. Ancak; 232. madde buna bir istisna getirmiştir. Söz konusu maddeye göre; tasfiye memurları, şirketin mevzuunu teşkil eden muamelelere, herhalde ortakların ittifakıyla, feshe mahkemece karar verilmiş olan hallerde ortaklar ittifak edemezse, mahkemenin tasvibiyle muvakkat olarak devam edebilirler

Maddelerin ayrı ayrı değerlendirilmesinde ortakların ittifakı veya mahkeme tasvibiyle geçici bir süre yeni iş yapılacağı sonucuna varılmaktadır. Ancak bu süre tayin edilmemiştir. Bu nedenle hükümlerin bir arada değerlendirilmesi mümkündür. Tasfiye müddetince yeni iş yapılabilir. Ancak bu işlerin tasfiyenin gereklerinden olması şarttır. Daha açık bir ifade ile yeni işlerin tasfiyenin gereklerinden olması şarttır. Daha açık bir ifade ile yeni işler tasfiyenin amacına ve bu amacın gerçekleştirilmesinin sağlanmasına yönelik olmalıdır. Örneğin; imalatçı bir işletmenin tasfiyeye girişte elinde mevcut hammadde ve yarı mamullerin işlenerek satılmasına yönelik yeni girdi almasının tasfiye sürecine aykırılığı ileri sürülmemelidir.

Unutulmaması gereken bir hususta, yeni alımlar yapıldığı takdirde geçici vergi uygulamasının ne olacağıdır. Tasfiyeye giren kurumların geçici vergi ile ilgili işlemlerinin nasıl olacağı 217 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde; "*Bilindiği üzere kurumlar, yetkili organlarının veya mahkemelerin kararı ile tasfiye edilirler. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicili Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten bir belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.*"

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

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tasfiye süreci içerisinde geçici vergi beyannamesi verilmesi ve geçici vergi ödenmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte, kurumlar, tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmamaları halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır. Bir başka deyişle tasfiyenin amacına ve bu amacın gerçekleştirilmesinin sağlanmasına yönelik alımlar tasfiye ile ilgili faaliyet olarak değerlendirilecek ve geçici vergi mükellefiyeti doğmayacaktır. [11]

Tasfiye dönemi içerisinde sermaye artırımını yapılabilir mi? Yapılırsa bu işlem tasfiye ile ilgili işlemleri dışında, tasfiyenin gayesi dışında ticari bir faaliyet olarak mı değerlendirilmelidir? Bu soruya verilecek yanıt, kısım başlığımızda yer verilen sorunun da yanıtı olacak.

Yukarıda da açıklandığı gibi, T.T.K.'nin gayesi, tasfiyeye giren kurumun öncelikle hak sahiplerine karşı olan borçlarının ödenmesini sağlamaktır. İşletmenin varlıkları borçlarını zaten karşılamıyorsa, bu tasfiye değil artık bir iflastır! Prosedürleri daha başka şekilde gerçekleşecektir. Ancak asıl farklılık iflası istenen bir kurumun mal varlığı ve hesapları üzerinde artık kurum sahiplerinin bir söz hakkı bulunmamaktadır. Yasal mevzuat olarak ta İcra İflas Kanunu hükümleri geçerli olmaya başlayacaktır.

Tasfiye süreci içerisinde işletmenin varlıkları arasından borçlar ödenir. İşletmenin varlıkları, öz sermaye unsurlarından ve borçlardan kaynaklanacaktır. Öz sermaye unsurları içerisinde hesaplar arasında virman olarak adlandırabileceğimiz, öz sermaye hesaplarının enflasyon düzeltme farklarının sermaye artırımını yoluyla sermaye hesabına devri, işletme bilançosunda dengeler açısından herhangi bir değişiklik yaratmayacaktır.

Ama tabii ki burada bir husus çok önemlidir. Bilindiği T.T.K. Madde 434/3 gereği, şirket sermayesinin 2/3 oranında kaybedilmesi ve buna bağlı olarak kaybedilen sermayenin tamamlanması veya kalan 1/3 oranında sermaye ile de ticarete devam kararı alınmadıkça bu durum, şirketinin infisahı (gayri iradi bir nedenle ortaklığın dağılması gerekliliği) anlamına gelmektedir ve ticaret sicil memurlukları tarafından, sermayelerini bu oranda kaybeden şirketlerin sermaye artırımları da mümkün olmadığından sermaye artırımlarına izin verilmemektedir. Tasfiyeye giren şirketler, normal şartlarda, ticari faaliyetleri başarısız bir şekilde devam eden şirketlerdir. (Elbette çeşitli nedenlerle faaliyetleri kârlı bir şekilde devam eden bir şirkette tasfiyesi yapılabilir ancak biz genel kabul görmüş anlayışa göre zarar eden bir şirketin tasfiye edileceğini düşünüyoruz.) Bu nedenle ortaklığın dağıtılması kararı alınmış ve tasfiye dönemine girilmiştir. Ticari başarısızlık ise zarar etmek demektir. Sürekli zarar eden bir şirketin ise bilançosuna bakıldığında zaten öz sermayesinin yitirildiği görülecektir. Öz kaynakları bilançosundan eksi yani negatif olarak yer alan (yani geçmiş yıllar zararları ve dönem net zararı hesabı bakiyeleri toplamı diğer tüm öz kaynaklar hesaplarının bakiyeleri toplamından fazla olması durumu) bir işletmenin ise zaten sermaye artırımını diye bir durumu söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla tasfiye sonunda zaten ortaklara dağıtılabilecek bir tasfiye payı da söz konusu olmayacaktır.

Konumuza tekrar dönecek olursak; bize göre T.T.K. açısından tasfiye sürecinde varlıkları tüm borçlarını ve diğer yükümlülüklerini karşılayan bir işletme açısından sermaye artırımını kısıtlayacak bir durum söz konusu değildir. Asıl olarak çalışmamızın ana konusu olan olay, Maliye İdaresi tarafından tasfiye süreci sonunda işletmede halen bir öz sermaye kaldıysa ve ortaklara dağıtılacak bir tasfiye payı hesaplanabiliyorsa, bu paylar içerisinden yer alan öz sermaye enflasyon düzeltme farkları V.U.K. Mük.Mad. 298 ve V.U.K. Geç.Md.25 açısından başka bir hesaba nakil veya işletmeden çekiş olarak değerlendirilmekte ve tasfiye döneminden ayrı tutularak ayrıca vergiye tabi tutulmak istenmektedir. *İşletmede buvergiden kaçınmak amacıyla tasfiye süreci içerisinde acaba sermaye artırımını yoluyla bu enflasyon farklarını sermayesine ilave edebilir mi?* Öyleyse bizim asıl analiz etmemiz gereken konu bu işlemin vergi mevzuatı açısından nasıl değerlendirileceğidir? Maliye İdaresi 217 numaralı G.V.K. Genel tebliğ ile, tasfiyeye giren bir işletmenin **tasfiye gayesi dışında ticari faaliyette** bulunması durumunda geçici vergi mükellefiyetinin doğacağını açıklamıştır. **Bize göre tasfiye sürecinde sermaye artırımını yapılması ticari bir faaliyet değildir.** Ticari faaliyet demek; yeni bir yatırıma başlamak, mevcut stoklar dışında başka stoklar almak, mevcut demirbaşlar ve makineler dışında üretime yönelik yeni makineler almak..v.b.dir. **Ancak, tasfiye döneminde enflasyon düzeltme farklarını sermayeye ilave etmek vergiden**

kaçınmaktır.[12] İşte Maliye İdaresi bu olayı nasıl yorumlayacaktır?*(Çalışmamızın (4.1) numaralı kısmında yer verilen muktezaya göre Maliye İdaresi tasfiye dönemine girmeden önce karar alınması veya eklenmesi halinde bu işleme itiraz etmeyeceği ancak tasfiye dönemine girdikten sonra bu hesaptan her ne suretle olursa olsun yapılacak çıkışları vergiye tabii tutak istediği sonucuna varılabilir. Bir diğer söyleyişle maliye vergiden kaçınmaya izin vermeyecektir sonucuna varılabilir.)*

Çalışmamızın özellikle (5.1) numaralı kısmında da yer verdiğimiz görüşlerimiz ile birlikte bu hususu değerlendirecek olursak, **bizce vergi kaçırma olmayan ama vergiden kaçınma olduğu açık olan bu işlemin yapılmasında yasaya aykırı bir husus yoktur.** Sonuçta Kanun (V.U.K. Mük.Md.298 ve V.U.K. Geç.Md. 25) öz sermaye enflasyon farklarının sermayeye ilavesine izin vermiş ve bunun vergilenmeyeceğini açıklamıştır. Kanun maddesinde tasfiye sürecinde bu işlemin yapılamayacağına dair bir sınırlama yoktur. Vergiden kaçınma dediğimiz olayda zaten Kanun lafzına uygun ancak Kanunun ruhuna uygun olmayan bir şekilde vergi matrahının azaltılması ya da oluşumunun engellenmesidir. Elbette bu noktada V.U.K. Madde 3'de yer alan, Kanun maddesi sadece lafzı ile ruhu ile de hüküm ifade eder hükmü akla gelecektir ancak gayet iyi biliyoruz ki vergisel açıdan uyumsuzluk konusu bir olayda yargı vergiden kaçınmaya müsait olaylarda, yani Kanunun lafzına aykırı olmayan olaylarda mükellef lehine karar vermektedir.

5.3- Başka Bir Hesaba Nakledilen veya İşletmeden Çekildiği Kabul Edilen Pasif Kalemlere Ait Enflasyon Farklarının Cari Dönem / Tasfiye Dönemi Kazancı İle İlişkilendirilmeksizin Ayrıca Vergiye Tabi Tutulması İşlemi, Vergi ve Muhasebe Tekniği Açısından Nasıl Olacaktır?

Konu hakkında özellikle çalışmamızın (4.3), (4.4) ve (4.5) numaralı kısımlarında yer verilen muktezalar fikir verici olabilecektir. Özellikle (4.5) numaralı kısımda yer verilen muktezayı hatırlatmakta fayda görmekteyiz.

"...söz konusu özsermaye enflasyon farklarının başka bir hesaba virmanı veya ortaklara hisseleri oranında dağıtılması halinde dağıtım yapıldığı veya başka bir hesaba virman yapıldığı dönemde **gelir kayıt edilmek** vergilendirilmesi gerekmektedir."

Başka bir hesaba virman nasıl olabilir? 580 hesapta yer alan enflasyondan kaynaklanan zarar 689 hesaba virmanlanabilir. Ya da öz sermaye veya pasif kalemlerine ait enflasyon farkları 679 hesaba virmanlanabilir. Ya da öz sermaye ya da pasif hesaplara ait enflasyon farkları 331 hesaba virmanlanabilir ve işletme dışına çıkarılabilir. Ya da çalışmamız da yer verdiğimiz gibi tasfiye süreci sonunda kalan öz sermaye/varlık, tasfiye payı olarak ortaklara hisseleri oranında ödenebilir. Muktezaya göre bu tutar gelir yazılarak vergilendirilmelidir.

Öncelikle bu olay muhasebe tekniği açısından mümkün değildir. Başka bir hesaba virmanlanarak kapatılan bir hesaba ait bakiye tutarı gelir yazılacak olursa borçlandırılması gereken hesap ne olacaktır? Ortaklardan alacaklar hesabı mı?

Ayrıca vergilendirilme işleminden anladığımız; mükellef, kurumlar vergisi mükellefi ise %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır şeklindedir. Peki, gelir kaydedilecek tutar 100.000,00.- YTL ise ödenecek vergi 20.000,00.- YTL olacaktır. Muhasebe kayıtlarına da 131 hesaba borç, 679 hesaba alacak şeklinde kaydedilen 100.000,00.- YTL daha sonra nasıl bir işleme tabi tutulacaktır? Ortaktan tahsil edilecek 100.000,00.- YTL ile 20.000,00.- YTL vergi ödenirse kalan 80.000,00.- YTL ne olacaktır?

Bu gibi soruların uzatılarak çoğaltılması mümkündür. Bize göre yapılacak beyan muhasebe kayıtlarına yansıtılmamalıdır. Ayrıca beyana konu edilerek vergisi ödenmelidir.

Örneğin; 502 hesapta yer alan 100.000,00.- YTL, 331 hesaba devredilerek işletme dışına çıkarılmıştır. Burada gelir kaydedilecek bir olay yoktur. 100.000,00.- YTL için kurumlar vergisi beyannamesi ayrıca verilecek ve 20.000,00.- TL vergi ödenecektir. Ancak, bu vergi kesinlikle ortaklardan tahsil edilmelidir. 20.000,00.- YTL için yapılacak kayıt 131 hesap borçlu, 360 hesap alacaklı şeklinde olacaktır. Böylece işletme dışına vergisiz bir şekilde çıkarılan bir değer vergisi beyan edilmiş olacaktır.

Ancak bu örnekte ayrıca kâr dağıtım stopajı da hesaplanmalıdır görüşünderiz. Her ne kadar menkul sermaye iradı tanımına giren ve kâr dağıtım prosedürleri sonucunda dağıtılmış bir kâr payı olmasa da, kişi bazında da bir vergileme işlemi yapılmalıdır. Bu durumda hesaplanacak %15 stopaj tutarı da kesinlikle ortaklardan tahsil edilmeli ve yukarıda anlatılan şekilde kayıt yapılmalıdır. Öyleyse işletme dışına çıkarılan 100.000,00.- YTL' nin %35'i olan 35.000,00.- YTL vergi olarak devlete ödenecektir.

Örneğin; 502 hesapta yer alan 100.000,00.- YTL, 679 hesaba devredilerek kapatılmıştır. Bu durumda 100.000,00.- YTL için yine ayrıca bir kurumlar vergisi beyannamesi verilmelidir. 20.000,00.- YTL vergi ödenmelidir. Ancak 679 hesap içinde yer alan tutar kurumun normal ticari kazancının beyanı içerisinde nasıl değerlendirilmelidir.?

Burada mükerrerlik önlenmelidir düşüncesindeyiz. Kurumun vergiye tabi kazancını beyanı sırasında, beyanname üzerinde 100.000,00.- YTL indirim olarak dikkate alınmalıdır.

Peki muhasebe kayıtları nasıl olacaktır? Elbette ödenen 20.000,00.- YTL için vergi karşılığı kaydı girilmelidir. Söz konusu vergi karşılığı gelir tablosunda ve bilançoda yerini almalıdır. İşletmenin cari dönemde ticari kârı oluştuysa, normal kurumlar vergisi ile birlikte dikkate alınmalıdır. Zarar oluştuysa da zararı (ticari zararı) arttırıcı etken olacaktır.

Bu gibi hususlar hakkında elbette başka oluşumlarda düşünülebilir. Önerimiz, bu gibi durumlarda mukteza talep edilmesidir. Ayrıca, her ne kadar rastlanması çok düşük bir olasılık olsa dahi, madem Kanun maddesine böyle bir şartta eklenmiştir, Maliye Bakanlığı tarafından da ayrıca vergilendirilecek bu unsurların beyan ve muhasebe kayıtları açısından bir genel tebliğ veya sirküler çıkarılması çok faydalı olacaktır kanaatindeyiz.

6- SONUÇ VE ÖNERİ

Görüldüğü üzere tüm borçlar ödenip, alacaklar tahsil edilip, nakde çevrilebilecek tüm varlıklar nakde çevrildikten sonra, tasfiye sonucunda, halen işletmenin varlıkları ile öz sermayesi arasında bir bağ varsa ortaklara koymuş oldukları sermayenin geri ödenmesi gündeme gelecektir ve işletmenin öz sermayesi içinde halen mevcut enflasyon farkları ciddi vergisel sonuçlar ve sorunlar doğurabilecektir. V.U.K. Mükerrer 298 ve V.U.K. Geçici Madde 25'de yer alan hükümler gereği bu öz sermaye enflasyon farkları cari dönem faaliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacaktır.

Bu nedenle, **tasfiye sürecine qirmeden önce mevcut öz sermaye enflasyon farklarının öncelikle enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşmuş geçmiş yıl zararları varsa bu tutara mahsup edilmesi ve bu mahsup sonrası bir bakiye kalıyorsa da bu öz sermaye olumlu enflasyon farkının sermayeye ilave edilmelidir.**

HAZIRLAYAN:

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı

[1] Konu sadece 502 hesap olarak ele alınmamalıdır. Dikkate alınacak olan V.U.K. Mük.Md.298 ve Geç.Md.25’de de yer aldığı gibi pasif kalemlerin tamamına ait enflasyon fark tutarlarıdır.

[2] Elbette çalışmamızda ele alacağımız durumların ortaya çıkabilmesi için tasfiye sonucunda şirketin halen dağıtılabilecek bir varlığın kalıyor olması gerekir. Aksi takdirde, yani; şirket zaten öz sermayesini yitirmişse, diğer bir söyleyişle bilançodaki geçmiş yıl zararları şirketin öz sermaye kalemlerinden daha fazla ise ve şirketin mevcut varlıkları borçlarını karşılamıyorsa, ortada ortaklara dağıtılabilecek bir değer söz konusu değildir, aksine şirketin ödenemeyen borçlarından dolayı ortakların sorumlulukları gündeme gelecek ve bu şirketin iflası istenecektir.

[3] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 04.07.2006, B.01.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük-298 sayılı muktezası. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/5007.htm> (Erişim: 05.10.2006)

[4] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 19.07.2006, B.07.1.GİB.4.24.16.01./GVK-19-12839 sayılı muktezası <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/14131.htm> (Erişim: 05.10.2006)

[5] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 29.07.2006, B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-6968 sayılı muktezası <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/14129.htm> (Erişim: 05.10.2006)

[6] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 11.07.2006, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük-298 sayılı muktezası <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/5287.htm> (Erişim: 05.10.2006)

[7] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 25.10.2005, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük-298-11825 sayılı muktezası <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/vergiusul2005/1143.htm> (Erişim:05.10.2006)

[8] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 07.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1MÜK-298-12292 sayılı muktezası. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/6127.htm> (Erişim: 11.10.2006)

Yine bu konuda aynı görüşleri içeren bir diğer mukteza ise; 26.07.2006 tarihli ve B.01.1.GİB.0.03.29/2968-298-53758026 numaralı muktezadır. (Yaklaşım dergisi Ekim 2006 sayısından, E-Yaklaşım üzerinden ulaşılmıştır.)

[9] Konu hakkında bkz. TUĞLU, Ali; “Sermaye Azatımı Yoluyla Kâr Dağıtımına Bağlı Vergiden Kaçınılabilir mi?”, Yaklaşım, Mart 2006 (E-Yaklaşım’dan ulaşılmıştır.)

[10] Tasfiye paylarının vergilendirilmesi konusu hakkında mevcut görüşler için bkz. YILDIRIM, Ali Haydar ve KOLOTOĞLU, Olcay; “Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi”, Yaklaşım Yayıncılık, 2003, 2. baskı, sayfa: 162 – 164

(Tasfiye payları, gerçek kişi ortaklar açısından, normal kâr payları gibi Menkul Sermaye İradı olarak mı değerlendirilmelidir yoksa, G.V.K. Madde 80/1 ve 80/4 kapsamında değer artış kazancı olarak mı değerlendirilmelidir? Aynı şekilde tüzel kişi ortak açısından tasfiye payı normal kâr payı gibi düşünülüp, Kurumlar Vergisinden istisna tutulması gereken bir iştirak kazancı olarak mı dikkate alınmalıdır, yoksa iştirak hissesi satış kazancı olarak mı dikkate alınmalıdır? Buna bağlı olarak tasfiye payları dağıtımı, G.V.K. Madde 75/1 kapsamında kâr payı (menkul sermaye iradı) olarak kabul edilmezse, G.V.K Madde 94/6-b (i) ve (ii) bentleri kapsamında vergi kesintisi hesaplanmayacaktır.

Menkul sermaye iradı, G.V.K.’nın 75. maddesinde; “Sahibinin nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı... menkul sermaye iradidir” şeklinde tanımlanmıştır ve ayrıca 75/1. bendinde her nevi hisse senetlerin kâr payları M.S.İ olarak ayrıca sayılmıştır. Bu durumda kâr payı ne demektir? İşletmenin ticari kârından yasalar gereği gerekli ayrımlar yapıldıktan sonra geriye kalan ve ortaklara dağıtılabilecek tutardır. Bu durumda tasfiye işlemleri açısından bu tanıma uyan tek öz sermaye kalemi, tasfiye dönemi net kârıdır. Olsa olsa bu değer M.S.İ. sayılacak bir kâr payıdır.

Bu yoruma bağılı olarak, eğer işletmenin tasfiye sonu bilançosunda geçmiş yıllar kârları da varsa bu şekilde mi değerlendirilmelidir? Sonuçta 570 hesapta yer alan (enflasyondan kaynaklanan hariç) tutarlar da işletmenin geçmiş yıllar ticari kârlarından yasalar gereği gerekli ayrımlar yapıldıktan sonra ortaklara dağıtılabilecek tutarlar olmasına rağmen dağıtılmayarak işletmede bırakılan tutardır. (Bu tutarlar 542 hesapta da yer alabilir.)

Bize göre, tasfiye paylarının dağıtımı bir kâr payı dağıtımı değildir, tasfiye dönemi net kârı dağıtımı dahi kâr payı sayılmamalıdır, çünkü bu durumda tasfiyenin ruhuna aykırı bir yorum yapılmış olur. Tasfiye döneminde ticari faaliyette bulunma yasağı vardır. **Tasfiye kârı, işletmenin kapısına kilit vurulup ticari faaliyetlerine son vermek ve ortaklığın dağıtılması için işletmenin borçlarının ödenip varlıklarının nakde çevrilmesi sonucunda oluşan bir değerdir.** Tasfiye payı; artık tüzel kişiliği kalmamış, ticari faaliyeti sona erdirilen bir işletmenin ortaklarına, bu işletmenin kuruluşu sırasında koymuş oldukları sermayenin geri ödenmesidir. Dolayısıyla ortada normal ticari faaliyetler neticesinde elde edilen ve G.V.K. Madde 94/6-b (i) ve (ii) bentleri ile G.V.K. Madde 75/1 bendi kapsamında değerlendirilebilecek bir kâr payı dağıtımı yoktur kanaatindeyiz.

Olsa olsa ancak tasfiye dönemi net kârı ve geçmiş yıllar dağıtılabilecek kârları diğer öz sermaye kalemlerinden ayrı tutularak, G.V.K. Madde 94/6-b(i) bendi kapsamına kâr dağıtımına bağılı tevkifata tabi tutulabilir ve bunun sonrasında kalan değer tasfiye payı olarak dikkate alınabilir. Bu durumda ortaklar açısından da elde edilen tasfiye payları ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Maliye Bakanlığı, tasfiye bilançosunda yer alan geçmiş yıllar dağıtılabilecek kârlarının ve tasfiye dönemi net kârının, yine bilançoda yer alan geçmiş yıllar zararları mahsup edildikten sonra kalan kısmının dağıtımında G.V.K. Madde 94/6-b(i) bendi kapsamında tevkifat yapılacağı görüşündedir. Geçmiş yıllar kârları tasfiye döneminden önce veya içerisinden dağıtılması tevkifat yükümlülüğünü değiştirmemektedir. İstanbul Defterdarlığı'nın, B.07.4.DEF.0.34.II/GVK-94/6-b sayılı ; Tasfiye halinde kâr dağıtan şirketin kâr dağıtımına ilişkin stopajı hangi sürede vereceği hk. Ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-Mük-14/7016 sayılı; Tasfiye sürece girecek şirketin geçmiş yıl zararlarının, 2000 yılında oluşan dağıtılmamış kârlardan mahsubu işlemi sonucunda arta kalan kısmının dağıtılıp dağılmayacağı hk.

Maliye özelgeleri de dikkate alındığında, tasfiye sonu bilançosunda yer alan tasfiye dönemi net kârı ve geçmiş yıllar kârlarının tasfiye sonunda ortaklara hisseleri oranında dağıtılacak tasfiye sonu öz varlıklarından ayrı tutularak G.V.K. Madde 94/6-b(i) kapsamında stopaja tabi tutulması gerektiği sonucuna, vergisel risk taşımamak adına varılabilir. Ancak, bu kalemler dışında kalan diğer öz sermaye unsurlarının, özellikle 500, 502 ve 540 hesapların kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla tevkifata tabi tutulamayacağı görüşündeyiz.

Son olarak, tasfiye bilançosunda 549-Özel Fonlar hesabında yer alan yenileme fonu nasıl değerlendirilmelidir? Sonuçta bu tutarda zamanında gelir yazılması gerektiği halde V.U.K. Madde 328 kapsamında 549 hesaba alınmışlardır. Bu husus V.U.K. 328'in 4. fıkrasında gayet net şekilde açıklanmıştır. İşin terki halinde yenileme fonu gelir yazılarak dönemin kazancına eklenecektir.)

[11] YILDIRIM, Ali Haydar ve KOLOTOĞLU, Olcay; "Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi", Yaklaşım Yayıncılık, 2003, 2. baskı, sayfa: 165 – 166.

[12] Vergiden Kaçınmak: Vergi yükümlülüğünün kanun lafzına uygun, fakat amacına aykırı olarak azaltılmasıdır. Böylece olunca da, vergiden kaçınma işlemi vergi idaresince saptansa dahi, idarenin kişiyi eleştirebileceği bir husus yoktur. (ERGÜLEN, Güneri ve ERDEM, Hayreddin; "Vergi Avantajları", Yaklaşım Yayınları, 1998, sayfa: 5)