

TASFİYE SÜRECİNE DÂHİL EDİLMİYEN AKTİFLER NEDENİYLE GERÇEKLEŞTİRİLEN EK TASFİYENİN VERGİSEL SONUÇLARI

Salih ÇALAL*

ÖZ

Tasfiye, bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması gibi nedenlerle hesapların kesilerek ortada kalan maldan ve paradan alacaklılara paylarına düşen miktarın verilmesi işlemidir. Ek tasfiye ise tasfiye işlemleri tamamlanıp tasfiyenin bitirilmiş olmasına rağmen, daha sonra başkaca tasfiye önlemleri alınmasının zorunlu olduğunun anlaşılması halinde başvurulmuş geçici bir tedbirdir. Uygulamada tasfiye işlemlerinde görülen, bazı aktiflerin dağıtım sırasında dikkate alınmamış olması halinde gerçekleştirilen ek tasfiyenin gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden meydana getirdiği sonuçların incelenmesi hususu, bu makalemiz içerisinde ele alınacaktır.

Anahtar Sözcükler: Tasfiye, Ek Tasfiye, Dağıtım, Gayrimenkul.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere anonim şirketler, sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle, işletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle, esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle, genel kurul kararıyla, iflasına karar verilmesiyle, feshedilmek suretiyle ve kanunlarda öngörülen diğer hâllerde sona erer. Anonim şirketin sona ermesiyle birlikte tasfiye süreci başlar. Tasfiyenin gerçekleştirilmesi sürecinde veya sonrasında şirket tüzel kişiliğinin muhatap olması gereken bir ihtilaf ortaya çıkabilir. Bu ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla ek tasfiye müessesesi bulunmaktadır.

Bu çalışmada, tasfiye sürecinin sona ermesiyle ticaret sicilinden silinen anonim şirketlerde aktifte yer almasında rağmen bilançoda görünmemesi ve benzeri nedenlerle tasfiyeye konu edilmeyen gayrimenkullerin elden çıkarılarak ek tasfiyeye konu edilmesi halinde satışa ilişkin durumun ve kazançların meydana getirdiği vergisel sonuçlar hakkında açıklayıcı bilgiler sunulacaktır.

* * Gümrük ve Ticaret Müfettişi

2. EK TASFİYE SÜRECİ

Tasfiyenin tamamlanmaması durumuna hizmet eden ek tasfiye, geçici bir tedbir niteliğindedir. Ek tasfiye, Mülga Ticaret Kanununda bulunmayan, fakat uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle öğreti ile yargı tarafından benimsenen ve uygulanan hukuki bir durumdur. Ek tasfiye, tasfiye işlemleri tamamlanıp tasfiyenin bitirilmiş olmasına rağmen, daha sonra başkaca tasfiye önlemleri alınmasının zorunlu olduğunun anlaşılması halinde başvurulmuş geçici bir tedbirdir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 547’nci maddesine göre tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler. Ek tasfiye kararı geçici bir tedbir kararıdır. Ek tasfiye ile yeni bir hukuki durum meydana getirilmemekte, alınması ihmâl edilmiş tedbirler alınmaya çalışılmaktadır. Yapılması ihmâl edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben, şirket yine sona erdirilecektir. Söz konusu düzenlemenin esasları şu şekilde sıralanabilir:

(a) Ek tasfiye sadece tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen halen alınması zorunlu ek tedbirlere gereksinim duyulması halinde söz konusu olabilir. Zorunluluk yoksa ek tasfiyeye gidilemez. Bu hüküm bağlamında şirketin yeniden sicile kaydedilmesini ve ek tasfiye yapılmasını zorunlu kılabilecek durumlar özellikle şunlar olabilir:

- Şirkete ait bazı aktifler, dağıtım sırasında dikkate alınmamaları nedeniyle, dağıtım dışında kalmışlarsa; (bu malvarlığı unsuru bilinmekle beraber unutulmuş olabileceği gibi, sonradan bir malvarlığı unsuru da olabilir).
- Anlaşmazlık konusu olan ve bu nedenle tasfiyeye ilişkin özel hüküm gereği tevdi edilmiş veya güvenceye bağlanmış bir borç, şirket lehine çözülmüşse ve söz konusu borçların karşılıkları boşa kalmışsa,
- Malvarlığının dağıtımı esnasında ilgili kanunî hükümlere uyulmamışsa,
- Pay sahiplerince haksız olarak alınmış olan tasfiye payları için geri verme davasının açılması gerekiyorsa,
- Organlara karşı sorumluluk davası açılacaksa,
- Şirket tarafından yapılması ve web sitesine konulması gerekli olan açıklamalar ve şirket tarafından kabul edilmesi zorunluluğu bulunan işlemler varsa,

- Şirketin yararına sonuç doğuracak bir davanın açılması, şirketin bir davada davalı olarak bulunması veya aleyhine icra takibi yapılması söz konusu ise.

(b) Yeniden tescil isteğinde bulunulabilmesi ve ek tasfiye yapılabilmesi, üç ana şartın gerçekleşmesine bağlıdır: Bu şartlar yukarıda örnek olarak verilen hallerde aranır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.

- Yeniden tescil isteği korunmaya değer bir menfaate dayanmalıdır (menfaat şartı). Korunmaya değer menfaatin varlığı inandırıcı delillerle açıklanmalıdır. İstemin ve ilgili delillerin inandırıcı olmaları yeterlidir. İspat şart değildir.
- Yeniden tescil isteği amaca ulaşmada kullanılabilecek tek yol olmalıdır (amaca ulaşma şartı). Bu nedenle amacın gerçekleştirilmesinin bir başka yolu varsa ve örneğin alacağın bir başka şekilde elde edilmesi imkânı bulunuyorsa yeniden tescil isteğinde bulunulamaz.
- Sicil memurunun şirketi sicilden silme kararına karşı; bir alacağın veya aktifin varlığı kanaat doğuracak bir şekilde belgelendirilerek, silme kararının iptali dava olunmalıdır.

(c) Ek tasfiye, tasfiyenin gayesinde herhangi bir değişikliğe yol açmaz. Şirket yine tasfiye şirkettir ve şirket organları tasfiye gayesi çerçevesinde işlem yapmak zorundadır.

(d) Ek tasfiyeyi talep edebilecek kişiler sınırlı olarak sayılmıştır. Bunlar, tasfiye memurları, son yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri ve şirket alacaklılarıdır. Ticaret sicil memurunun talepte bulunma yetkisi yoktur. O sadece ilgilileri talepte bulunmaya zorlayabilir.

(e) Ek tasfiye, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemeden talep edilir.

(f) Ek tasfiye, şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yöneliktir.

Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir. Mahkeme davada, talebin doğruluğunu inceledikten sonra, olumlu sonuca varırsa şirketin yeniden tesciline karar verir. Mahkeme gösterilen delilleri inandırıcı bulmazsa, yeniden tescil talebini reddeder. Davanın reddine karşı temyiz yoluna başvurulabilir. Bu nedenle;

(a) Ek tasfiye kararının tescili bildiricidir. Zira eksik kalan işlemler nedeniyle gerçekte tasfiye sona ermemiştir. Tescil üzerine şirket, tüzel kişiliğini yeniden

kazanır ve organlar yeniden çalışmaya başlarlar. Ancak, bu durum şirketin sona ermiş olduğu gerçeğini değiştirmez. Şirket yine tasfiye şirkettir.

(b) Ek tasfiye halinde yeniden alacaklılara çağrı yapılmasına ve bloke yılına gerek yoktur.

(c) Ek tasfiye tamamlandıktan sonra, yeni bir kapanış bildirim, tescil ve defterlerin korumaya alınması işlemlerine ihtiyaç vardır.

(d) Ek tasfiye başlatıldığında tasfiye memurları yeniden atanmalıdır. Zira önceki tasfiye memurlarının görevi sona ermiştir. Bu nedenle, mahkeme şirketin tescilini takiben tekrar son tasfiye memurlarını veya yeni kişi veya kişileri tasfiye memuru olarak atar. Davacı amaca uygun şekilde önceden şahsî bir öneri de sunabilir. Mahkemenin belirlediği tasfiye memuruna karşı temyiz yoluna başvurulabilir.

(e) Atanan kişi ticaret siciline tescil ve ilân ettirilmelidir. Tescil, yeniden atanan tasfiye memurları tarafından gerçekleştirilir.

(f) Ek tasfiyeye ilişkin prosedür emredicidir. Bu usulden sözleşme hükümleri ve genel kurul kararlarıyla ayrılmak caiz değildir.

3. EK TASFİYENİN VERGİSEL SONUÇLARI

Tasfiye yapılırken şirkete ait bazı aktiflerin dağıtım sırasında dikkate alınmamış olması mümkündür. Bu durumun sonradan ortaya çıkması ve söz konusu gayrimenkulün/gayrimenkullerin satılması halinde vergisel açıdan birtakım sorumluluklar doğmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 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 (7061 sayılı kanunun 89. maddesiyle 05.12.2017 tarihinden itibaren taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.) kurumlar vergisinden müstesna olduğu, bu istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmasının ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, aynı şekilde istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde

başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmına uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğramış sayılacağı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

“...

5.6.2.2.1. Taşınmazlar

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,-
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.”

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ek tasfiye müessesesi getirilmiş olup, aynı Kanunun 547. maddesinde ise; “(1) Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler.

(2) Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir.” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanununda yer alan ek tasfiye müessesesi, anılan madde gerekçesinde; ek tasfiye kararının bir tedbir kararı olduğu, yeni bir hukuki yapı meydana getirmediği, yapılması ihmal edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben şirketin yine sonlandırılacağı, ek tasfiyenin tasfiye gayesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı, şirketin yine tasfiye şirketi olduğu ve şirket organlarının tasfiye gayesi çerçevesinde işlem yapmak zorunda olduğu ve ek tasfiyenin şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yönelik olduğu, belirtilmiştir.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde; tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, bu Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV den müstesna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu,

Hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, şirket aktifine kayıtlı olmayan, dolayısıyla en az iki tam yıl aktifte bulunma şartını taşımayan gayrimenkullerin satılması halinde bu satışın KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

• 153. maddesinde; “Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar vergisi mükellefleri;
4. Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27. maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir.,

• 229. maddesinde, “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”,

• 232. maddesinde, “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.”,

• 262. maddesinde, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”,

• 269. maddesinde, “İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.”,

• Mükerrer 298. maddesinde, “A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer...”

• 328. maddesinde, “Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır...”

Hükümlerine yer verilmiştir.

4. SONUÇ

Tasfiye sürecinin sona ermesiyle ticaret sicilinden silinen anonim şirketlerde aktifte yer almasına rağmen bilançoda görünmemesi ve benzeri nedenlerle tasfiyeye konu edilmeyen gayrimenkullerin elden çıkarılarak ek tasfiyeye konu edilmesi halinde satışa ilişkin durumun ve kazançların meydana getirdiği bazı vergisel sonuçlar bulunmaktadır.

Ek tasfiye kararına istinaden şirket aktifinde yer almayan taşınmazların satışının yapılabilmesi için ilgili şirketin ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin satışı sonucu elde edilen kazancın ortaklara dağıtılması halinde de dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca taşınmazların satışından doğan kazançların kurum kazancı olarak

vergilendirilmesi lazım gelmekte olup ticaret sicil kaydı resen silinen şirketlerin, ticari faaliyetlerinin bulunmaması, söz konusu gayrimenkulleri satmak ve ek tasfiye amacıyla sicile tescil edilmelerinden dolayı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnadan faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ek tasfiye kararına istinaden gayrimenkul satışlarına ilişkin olarak; ilgili şirketlerin ticaret siciline yeniden tescil edildiği tarih itibariyle mükellefiyetin tesis edilmesi, söz konusu gayrimenkullerin maliyet bedeli üzerinden şirket aktifine kaydedilmesi, gayrimenkullerin edinildiği yıl ve müteakip yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmemesi nedeniyle düzeltme işlemine tabi tutulmaması, satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve satış bedeli ile aktifte kayıtlı değeri (net defter değeri) arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 6 Ocak) Resmi Gazete (Sayı: 10700)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984, 2 Kasım) Resmi Gazete (Sayı: 18563)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(2006, 21 Haziran) Resmi Gazete (Sayı: 26205)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011, 14 Şubat) Resmi Gazete (Sayı: 27846)