



6111 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE ZARAR MAHSUBU

Bayram GÜLÇİÇEK^(*)

1 - GİRİŞ

Maliye Bakanlığı verilerine göre 2010 yılı sonu itibarıyla ülkemizde 652.009 adet kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır.¹ Bu mükellefler bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazançlarını, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun² 14'üncü maddesi uyarınca hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edeceklerdir. Yaptıkları bu beyan üzerine ödenmesi gereken kurumlar vergisinin bulunması durumunda, bu vergiyi beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödemeleri gerekmektedir. Kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken bazı gider, zarar ve indirimlerin gayri safi kazançlardan

indirimi mümkündür. Kurumlar vergisi mükelleflerince verilecek beyannamelerde vergi matrahının doğru tespit edilebilmesi için üzerinde önemle durulması gereken hususlardan biri de zarar mahsubudur. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde zarar mahsubu uygulaması, 6111 sayılı Kanun ile bu konuda yapılan düzenlemeler ve özellikle arz eden hususlar, makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- KURUMLAR VERGİSİNDE ZARAR MAHSUBU

5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla;

- Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar,
- Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı

^(*) Vergi Denetmeni

¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2010/TABLO_9.xls.htm

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

faaliyetlerden doğan zararlar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılır.

Anılan madde kapsamında, devir ve tam bölünme durumunda da belli şartlar dahilinde devir alınan veya bölünen kurumların zararları da mahsup edilebilecektir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, mahsup edilecek geçmiş yıl zararı bilançoda gözüken zarar değil, yıllık beyanname üzerinde oluşan zarar yani mali zarardır.

Zarar mahsubu belirli bir süre gerçekleştirilemediği takdirde, oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte, sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır. Zararın, işletme zararından çıkıp sermayede kesin eksilme sayılması için beş yıllık bir süre öngörülmüştür. Mükelleflerce, bir hesap döneminde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkanı ortadan kaldırılmaktadır.³

Aşağıda ayrı başlıklar halinde zarar mahsubu konusu irdelenecek ve özellik arz eden durumlara yeri geldikçe değinilecektir.

3- KURUMLARIN KENDİ FAALİYETLERİ SONUCU OLUŞAN GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, 5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi gereği kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu madde ile kurumların faaliyetlerinden doğan za-

rarlarının, maddede belirtilen şartların da gerçekleşmesi durumunda, sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine izin verilmektedir. 5422 sayılı Kanunda yer alan "geçmiş yılların bilançolarına göre meydana gelen zararlar" ibaresi "geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar" olarak değiştirilmiştir.

Kurumların kendi faaliyetleri sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekir.

3.1. Mahsup yapılacak zararların ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde (mahsup yapılacak) ayrı ayrı gösterilmiş olması şarttır. Bu tutar beyanname üzerinde gösterilmediği takdirde mahsup yapmak mümkün değildir. Fakat beyanname üzerinde sehven gösterilmemiş olan zarar tutarının, daha sonradan verilecek düzeltme beyannamesi üzerinde gösterilmek suretiyle mahsup yapılabilmesi mümkündür. Mahsup edilecek geçmiş yıl zararının beyanname üzerinde sehven gösterilmemiş olması durumu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi kapsamında hesap hatası olarak değerlendirilmelidir. Bu hatanın da verilecek olan düzeltme beyannamesi ile giderilmesi mümkündür. İdarenin görüşü de bu yöndedir.⁴

3.2. Mahsup yapılacak zararların doğduğu yıl kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde de gösterilmiş olması şarttır. Zira 5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde "geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar" denilmek suretiyle bu husus hüküm altına alınmıştır. Çalışmamızın izleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere, kurumlar vergisinden muaf olunması nedeniyle beyanname verilmemesi, zarar beyan

³Mehmet Akif ÖZMEN, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi Ve Revizyon, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 306

⁴İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2009 tarih ve 176300-ÖZ/521-6919 sayılı özelgesi.

edilmesi gereken dönemde rızaen matrah beyan edilmesi gibi nedenlerle zararın doğduğu döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yer almayan zararlar, izleyen yıllara ilişkin kârlardan mahsup edilemez. Bu zararların kâr-zarar cetveli, gelir tablosu vb. mali tablolarda yer alması da zarar mahsubu için yeterli olmayacaktır.

3.3. Mahsup işlemi zararın doğduğu hesap dönemini takip eden 5 yıl içerisinde yapılmalıdır. 2010 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi ile en son 2005 hesap döneminde doğan zarar mahsup edilebilir. Daha önceki hesap dönemlerine ait zararların mahsup imkanı kalmamıştır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan kurumlarda 5 yıllık süre hesap edilirken takvim yılı esasına göre değil, hesap dönemine esasına göre hareket edilmelidir. Aynen hesap dönemi takvim yılı olanlarda olduğu gibi.

Geçmiş yıl zararlarının, beş yıllık süre kısıtı dikkate alınarak mahsup imkanının doğduğu ilk yılda indirilmesi gerekir. Dönem kârı mevcut olduğu halde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararının, sonraki dönemlerde ortaya çıkan dönem kazancından mahsup edilmesi mümkün değildir. Zira zarar mahsubu seçimlik bir hak değildir. Kanun koyucu "... indirim konusu yapılır." demek suretiyle bu hususu netleştirmiştir.

Mükellefler, kâr dağıtım politikaları veya başka sebeplerle, belli bir dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmedikleri takdirde, bu haklarından vazgeçmiş kabul edilirler ve izleyen dönemde artık bu haklarını kullanamazlar. Benzer olarak, zarar mahsubunda yıl atlanmaması, en eski yılın zararından başlanarak sırasıyla düşülmesi gerekmektedir. Yıl atlanması halinde de atlanılan yıla ait zararın mahsup hakkından vazgeçildiği sonucu ortaya çıkacaktır.

Fakat imkân olan ilk yılda mahsup yapmamış mükelleflerin birinci maddede açıkladığımız şekilde, zamanaşımı süresini dikkate alarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddeleri kapsamında beyanlarını düzeltmelerinin, bu şekilde zararlarını düşebilmelerinin mümkün olduğu kanaatindeyiz.

3.4. Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 6 seri no.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde belirtildiği üzere geçmiş yıl zararları, ticari bilanço kâr/zararına "kanunen kabul edilmeyen giderler" eklendikten "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" çıkartıldıktan sonra kalan tutardan mahsup edilecektir. Bu tutar pozitif çıktığı takdirde, bu tutara ulaşıncaya kadar öncelikle geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Çıkan fark negatif çıkarsa yada pozitif çıkmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını karşılamaya yetmez ise, mahsup edilemeyen kısım sonraki yıla devreder. Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verilecek, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir.

3.5. Yine 6 seri no.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde belirtildiği üzere, beyanname üzerinde yer alan "Geçmiş Yıl Zararları"na ilişkin bölümde, matrahtan indirilmesi mümkün bulunan geçmiş yıl zararlarına yer verilecektir.

4- YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU

5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar kurumlar vergisi matrahının tespiti için indirim konusu yapılır. Yurtdışı faaliyetler-

den doğan zararın mahsup edilebilmesi için yerine getirilmesi gereken şartlar aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

4.1. Yurtdışı faaliyetlerden doğan zararın mahsup edilebilmesi için ilk şart, bu faaliyetin kâr ile sonuçlanması halinde bu kârın Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olmaması yani bu kazancın Türkiye’de vergilendirilmesidir. Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

4.2. Diğer bir şart da, her yıla ilişkin zarar tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi ve zararın beş yıldan fazla nakledilmemesidir. Bu hususlardaki açıklamalarımıza çalışmamızın 3. bölümünde yer verdiğimiz için burada tekrar edilmeyecektir.

4.3. Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Bu mükellefler zarar beyan etmiş olsalar da inceleme yaptıkları zorunludur.

1 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliğinde⁵ de belirtildiği üzere, mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için maddede belirtilen esaslara göre hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olma-

ları gerekmektedir. Örneğin 2005, 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde kâr edip, 2009 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2009 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Bu mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde, bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması gerekmektedir.

4.4. Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

4.5. 1 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliğinin (9.3.5) bölümünde, yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi zamanı konusunda anılan tebliğin (5.9) bölümünde yapılan açıklamaların geçerli olacağı belirtilmiştir.

Bu kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kayde-

⁵03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

dilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kam-biyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan kârlar, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir.

5- DEVİR ve BÖLÜNME HALİNDE ZARAR MAHSUBU

5520 sayılı Kanunun 9’uncu maddesine göre; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, devir ve tam bölünme durumunda da zarar mahsubu mümkündür. Devir ve bölünme hallerinde zarar mahsubunda yerine getirilmesi gereken şartlar aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

5.1. Bahsi geçen madde metninde anılan devir işleminin, 5520 sayılı Kanunun 20’nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında; tam bölünme işleminin ise aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu şartları taşımayan devir ve tam bölünme işlemlerinde devralan kurumlar münfesi kurumların zararlarını mahsup edemezler.

5.2. 5520 sayılı Kanunun 19’uncu maddesinin birinci fıkrasındaki şartları taşımak kaydıyla

kurumların tür değiştirmeleri de devir hükmünde olduğu için, tür değiştirme halinde de zarar mahsubu mümkündür.

5.3. Devir halinde, devralan kurumlar kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra; devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir. Devir halinde devreden zarar tutarları, devralınan kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır.

5.4. Tam bölünme halinde varlıkları devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra; tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetlerle orantılı zarar kısmını mahsup edilebileceklerdir. Devralınan kıymetlerle orantılı olarak hesaplanan geçmiş yıl zararının, devralınan öz sermaye tutarını aşmaması gerekir.

5.5. Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanunu’nun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

5.6. Devir, tam bölünme ve tür değiştirme hallerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için ayrıca “aynı faaliyete devam” şartı bulunmaktadır. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak

ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir. (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

5.7. Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir. Beş yıllık sürenin hesabında devrolan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınacaktır. Yani söz konusu zarar, devrolan veya bölünen kurumun hangi dönem zararı ise bu dönemden itibaren 5 yıl içinde mahsup işlemi yapılmalıdır. Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.

5.8. 5520 sayılı Kanununun 20'nci maddesine göre devir ve tam bölünme işlemlerinde, şirket yetkili kurullarının bu işlemlerle ilgili kararlarının Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edildiği tarih devir veya bölünme tarihidir. 5 yıl faaliyete devam etme ve diğer şartların yerine getirilmesinde, devir ve bölünme ile ilgili işlemlerin fiilen bittiği tarih değil, söz konusu kararların Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edildiği tarih dikkate alınacaktır.

5.9. Devir ve tam bölünme hallerinde, münfesih kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması şarttır. Bu beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden yada pişmanlık talepli olarak verilmesi halinde zarar mahsubu yapılması mümkün değildir.

5.10. Yukarıda belirtilen şartların ihlâli halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

6- 6111 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Konu ile ilgili olarak üzerinde önemle durulması gereken diğer bir husus ise, 25.02.2011 tarih ve 27857 (1. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" hükümleri ile yapılan düzenlemedir. Anılan Kanununun 6'ncı maddesi ile gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını belli oran ve tutardan az olmamak üzere artırdıkları takdirde, artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir/kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamayacaktır.

Anılan maddenin 9 numaralı bendinde "**Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2010 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.**" hükmü yer almaktadır. Buna göre, 2010 ve izleyen yıllar için kurumlar vergisi beyannamesi verecek olan mükellefler, zarar beyan ettikleri 2006, 2007, 2008 ve 2009 hesap dönemi matrahlarını artırmış olmaları halinde, bu yıllar için beyan ettikleri zarar tutarının ancak % 50'sini mahsup edebileceklerdir.

Makalemizin kaleme alındığı tarih itibarıyla Maliye Bakanlığı'nca kamuoyu ile paylaşılmış tebliğ taslağı bulunmaktadır.⁶ Söz konusu tebliğ bu tarih itibarıyla⁷ Resmi Gazete'de yayımlanmamış olsa da idarenin bu konudaki bakış açısını göstermesi açısından önemlidir. Bu kapsamda tebliğ taslağında yer alan hükümlerde göz önünde bulundurulacak aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.⁸

6.1. Söz konusu zararların ilgili yıl mali bilançolarına göre doğmuş olması yada indirim veya istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması durumu değiştirmeyecektir. Kaynağı ne olursa olsun matrah artırımında bulunulan yıllardaki geçmiş yıl zararlarının ancak % 50'si 2010 ve izleyen yıllar kazançlarından mahsup edilebilecektir.

6.2. Matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2009 ve önceki yılların kârlarından mahsup edilmiş olan geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Mükelleflerin bu beyanlarını düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 6111 sayılı Kanuna göre matrah artırımında bulunabilmek için, anılan Kanunun yayımlandığı tarih olan 25.02.2011 tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar süre tanınmıştır. Dolayısıyla mükellefler 2 Mayıs 2011 tarihine kadar⁹ matrah artırımında bulunabileceklerdir. Matrah artırımında bulunmayan ve 25.04.2011 tarihine kadar 2010 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini vererek 2006-2009 yıllarına ilişkin geçmiş yıl zararlarını mahsup eden mükellef, beyannameyi

verdikten sonra anılan yıllar için artırımda bulunur ise, artırımda bulunduğu yıllara ilişkin zararın ancak % 50'sini düşebileceği için 2010 yılı beyanını düzeltmesi gerekmektedir.

6.3. 5520 sayılı Kanun uyarınca yapılan devir işlemlerinde, devrolan kurumun tüm hak ve yükümlülükleri devir alan kuruma intikal ettiğinden, devir suretiyle infisah eden ve ticaret sicilinden silinerek mükellefiyet kayıtları kapatılan kurumlar adına devir alan kurumlar tarafından matrah ve vergi artırımında bulunulması mümkündür.

Bu şekilde devir suretiyle infisah eden kurum adına 2006-2009 yılları için matrah artırımını yapılması durumunda da, bu yıllara ilişkin zararların ancak % 50'si 2010 ve izleyen yıllar kazançlarından mahsup edilebilecektir. Devir alan kurumlar, devrolan kurumun matrah artırımında bulunulan yıllara ait olan 2009 ve önceki yılların kârlarından mahsup etmiş oldukları geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

6.4. 5520 sayılı Kanun uyarınca yapılan tam bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar birlikte, bölünen kurum adına matrah ve vergi artırımında bulunabilirler. Yukarıda açıklandığı gibi bu durumda da, devir alan kurumlar, bölünen kurum adına 2006-2009 yılları için matrah artırımında bulunurlar ise, 5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen şartlara göre hesap edilen zararların ancak % 50'si 2010 ve izleyen yıllar kazançlarından mahsup edilebilecektir.

⁶<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/6111formlar/6111serno1tebtaslak.pdf>

⁷ Makalemiz 07.03.2011 tarihinde kaleme alınmıştır.

⁸ Resmi Gazete'de yayımlanacak olan tebliğin takip edilmesi gerektiği tabiidir.

⁹ 30.04.2011 tarihinin resmi tatile isabet etmesi nedeniyle takip eden ilk iş günü 02.05.2011'dir.

6.5. Tasfiye halinde olan kurumlar da 2006-2009 yıllarına sirayet eden tasfiye dönemleri için 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunabilirler. Bu durumda da artırım yapılan döneme ilişkin zararların ancak % 50'si 2010 ve izleyen yıllara sirayet eden tasfiye dönemi kazançlarından mahsup edilebilecektir.

6.6. 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında 25.02.2011 tarihinden önce başlanılmış incelemeler sonucu düzenlenen ve 31.03.2011 tarihi mesai saati bitimine kadar vergi dairesinin kayıtlarına intikal ettirilen inceleme raporlarında; ilave tarhiyat yapılmaksızın sadece zarar azaltılması öngörülmesi halinde, kabul edilmeyen zarar tutarının öncelikle ilgili dönemde beyan edilen zarar tutarından indirilmesi, bu işlem sonucu kalan zarar tutarının % 50'sinin 2010 ve müteakip yıl kazançlarından (5520 sayılı Kanun şartları da ayrıca aranmak suretiyle) mahsup edilmesi gerekmektedir. Zararın diğer yarısının ise indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

6.7. Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir inşaat itibarıyla işin bittiği yılı esas alarak 2006-2009 yılları için 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunabileceklerdir. Önceki yıllarda başlayan, ancak 2010 yılında bitmiş veya halen devam eden inşaat işleri için Nisan/2011 ve müteakip yıllarda beyanda bulunulması gerektiğinden matrah artırımında bulunulması mümkün değildir. 2006-2009 yılları için kurumlar vergisi açısından matrah artırımında bulunulması halinde, artırım yapılan döneme ilişkin zararın da ancak % 50'si 2010 ve müteakip yıl kazançlarından mahsup edilebilir.

7- ZARAR MAHSUBUNDA KARŞILAŞILMASI MUHTEMEL ÖZELLİKLİ DURUMLAR

7.1- Gayrifaal Olarak Devralınan Kurumların Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu:

Devir, tam bölünme ve tür değiştirme hallerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için ayrıca "aynı faaliyete devam" şartı bulunmaktadır. Gayrifaal olarak devralınan kurumların faaliyetlerinin devir alan kurumlar tarafından faal hale getirilmesi ve devir veya bölünme işleminin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle bu faaliyete devam edilmesi halinde de, gayrifaal olarak devralınan kurumun mali zararlarının mahsubu mümkündür.

7.2- Aynı Holding Bünyesindeki Şirketlerin Devir Veya Bölünme Yoluyla Birleşmelerinde Zarar Mahsubu:

Aynı holding bünyesinde yer alan kurumların devir ya da tam bölünme yoluyla birleşmeleri durumunda, bu şirketlerin ayrı tüzel kişilikleri ve mükellefiyetleri olduğundan; bu kurumların yurkarda sayılan şartlar dahilindeki devir ve bölünmelerinde de zarar mahsubu uygulamasının geçerli olacağı kanaatindeyiz.¹⁰

7.3- İstisna Kazançlardan Kaynaklanan Zararların Mahsubu:

Kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar, ticari bilanço kârı içerisinde yer aldığı için bu kazançların beyanname üzerinde kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. İstisna faaliyetlerden zarar doğması durumunda ise 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükümü gereği bu zarar, beyanname üzerinde indirim

¹⁰Hakan BAY, Zübeyir BAKMAZ, Vergi Dünyası, Sayı 344, Nisan 2010.

konusu yapılamaz. İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar da yukarıda açıklandığı şekilde ticari bilanço kârı/zararı tutarı içerisinde yer almaktadır. Bu durumda istisna faaliyetlerden doğan zararın beyanname üzerinde KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

Kurumların istisna dışı faaliyetlerinin zararlar, istisna faaliyetlerinin ise kâr ile sonuçlanması durumunda; vergiden istisna olan bu tutarın beyanname üzerinde mahsup edilebilme olanağı kalmamaktadır. (İstisna dışı faaliyet zararları sonuçlandırdığı için) Böyle bir durumda mahsup edilemeyen istisna faaliyetlerden kaynaklı kazanç, izleyen yılların kazancından mahsup edilecektir. 6 seri no.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde "50 no.lu satırda yer alan "Kâr" tutarına ulaşıncaya kadar, öncelikle geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verilecek, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu bölümde bahsi geçen "istisnadan kaynaklanan zarar" ibaresinin yanlış anlaşılması gerekir. İzleyen yılların kurum kazancından mahsup edilecek olan tutar istisna faaliyetlerden kaynaklanan zarar tutarı değil, istisna faaliyetlerden kaynaklanan kazanç tutarıdır. Zira 5520 sayılı Kanunun 5/3. maddesi hükmü, "*İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.*" şeklindedir.

7.4- Faaliyet Sonucunun Zarar Olmasına

Rağmen Rızaen Kâr Beyan Edilmesi Durumu:

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayalıdır. Bu kapsamda bazı mükelleflerin

uygulamada, faaliyet sonuçlarının zarar olmasına rağmen rızaen matrahlarını artırarak kurumlar vergisi ödemesi yaptıkları görülmektedir. Bu durumda aslında zarar beyan edilmesi gereken döneme ilişkin zararın, sonraki yıllarda oluşacak kârlardan mahsubunun mümkün olmayacağı kanaatindeyiz. Zira bu durumda mükellef ilgili yıl beyanname ile matrah beyan etmiş olmaktadır. Böyle bir durum Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde bahsi geçen vergi hataları kapsamında da değerlendirilemez. Çünkü mevcut durumda hata yoktur ve mükellef bilinçli olarak rızaen matrah beyan etmektedir.

Konu ile ilgili olarak 6111 sayılı Kanun kapsamındaki matrah artırımını ve zarar mahsubu uygulaması üzerinde durmak gerekir. Çalışmamızın 6. bölümünde açıklandığı üzere, anılan Kanun hükmü gereği, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri matrah artırımında buldukları yıllara ait zararlarının % 50'sini, 2010 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edemeyeceklerdir. Bu durumda kalan % 50 zarar mahsup edilebilecektir. 6111 sayılı Kanun ile özel bir düzenleme yapılmış ve bu Kanun kapsamında matrah artırımında bulunulur ise bu uygulama geçerli olacaktır. Onun için genel esaslara göre rızaen matrah artırımında bulunulması durumunda yukarıdaki açıklandığı gibi ilgili yıl zararının tamamının veya bir kısmının gelecek yıllar kârlarından mahsup edilmesi mümkün değildir.

7.5- Kurumlar Vergisinden Muaf Olunan

Döneme İlişkin Zararların Mahsubu:

5520 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde yazılı şartları taşıyarak kurumlar vergisinden muaf olan fakat daha sonradan bu şartları sağlayamadığı için KV mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kurumlar vergisinden muaf oldukları yılların

zararlarının izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyeceği kanaatindeyiz.

5520 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılır. Kurumlar vergisinden muaf olan mükellef bu vergi için beyanname de vermeyeceği için, söz konusu zarar ilgili yıl KV beyannamesinde yer almayacaktır. Bu nedenle mahsup imkanı da olmayacaktır. İdarenin konuya bakışını göstermesi açısından konu ile ilgili verilmiş özelgeden bir bölüme çalışmamızda yer verilmiştir. "*....Dilekçeniz ve eklerinin tetkikinden 2005 yılında kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olduğu ve ilgili dönem için kurumlar vergisi beyannamesi verilmediği, ancak 2005 yılına ait zararın kooperatifinizin kayıtlarında mevcut olduğu anlaşılmıştır. Buna göre, muafiyet nedeniyle beyanname verilmediği için beyanname gösterilmeyen 2005 yılı zararının 2008 yılı karından mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.*"¹¹

7.6- Tasfiyeye Giren Kurumlarda

Zarar Mahsubu:

Tasfiyeye ilişkin hükümler 5520 sayılı Kanunun 17'nci maddesinde yer almaktadır. Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının

tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder. Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Zarar mahsubu uygulamasında tasfiyeye giren mükelleflere ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu mükellefler genel esaslara göre, geçmiş yıl zararlarını tasfiye dönemleri de dahil olmak üzere izleyen yıl kârlarından mahsup edeceklerdir. Tasfiye dönemlerinde oluşan zararlarını da izleyen tasfiye dönemleri kârlarından mahsup edeceklerdir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlamasına rağmen, tasfiyenin 5 yıldan fazla sürmesi zarar mahsubundaki 5 yıllık süreyi uzatmayacaktır.

Çalışmamızın 6. bölümünde de belirttiğimiz üzere, tasfiye halinde olan kurumlar 2006-2009 yıllarına sirayet eden tasfiye dönemleri için 6111 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmaları halinde, artırım yapılan döneme ilişkin zararların ancak % 50'si 2010 ve izleyen yıllara sirayet eden tasfiye dönemi kazançlarından mahsup edilebilecektir.

¹¹Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü'nün B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2009.ÖZ.50/ sayılı özelgesi. (<http://www.ant-vdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=1540>)

7.7- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Kaynaklanan Zarar Mahsubu:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 44. maddeleri hükmü uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın kazancı sayılarak o yıla ilişkin beyannameye ithal edilir. Söz konusu yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin zararlar sonuçlanması durumunda zarar işin bittiği yıla ait olduğu kabul edilecek ve zarar mahsubunda var olan 5 yıllık süre sınırı izleyen dönemden itibaren başlayacaktır.

Örneğin 2006 yılında başlayarak 2010 yılında sona eren inşaat faaliyeti sonunda zarar edilmesi durumunda, söz konusu zarar 2015 hesap dönemine kadar mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançtan mahsup edilecek geçmiş yıl zararlarının mahsup işleminin ise genel esaslara göre 5 yıllık süre içinde yapılması gerekeceği tabiidir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir inşaat itibarıyla işin bittiği yılı esas alarak 2006-2009 yılları için 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunabileceklerdir. Önceki yıllarda başlayan, ancak 2010 yılında bitmiş veya halen devam eden inşaat işleri için Nisan/2011 ve müteakip yıllarda beyanda bulunulması gerektiğinden matrah artırımında bulunulması mümkün değildir. 2006-2009 yılları için kurumlar vergisi açısından matrah artırımında bulunulması halinde, artırım yapılan döneme ilişkin zararın da ancak % 50'si 2010 ve müteakip yıl kazançlarından mahsup edilebilir.

7.8- Zarar Mahsubu – Defter/Belgelerin Muhafaza İbraz Süresi İlişkisi:

213 sayılı Kanunun 114. maddesi uyarınca, tarh zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. VUK hükümleri bu açıdan ele alındığında, mükelleflerin diğer ödev ve yükümlülüklerinin tarh zamanaşımı süresi ile örtüştüğü göze çarpmaktadır. Gerçekten de, VUK'un 253, 254 ve 256. maddelerine göre, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerle, Kanun'da yazılı belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile gerektiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri zorunlu bulunmaktadır. Bu itibarla tarh zamanaşımı süresi ile defter ve belge ibraz süresi birbirine paralel olarak düzenlenerek kanun hükümleri birbirleriyle uyumlu hale getirilmiştir. Yine VUK'un 138. maddesinde, vergi incelemesinin neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere tarh zamanaşımı sonuna kadar yapılabileceği yönünde düzenleme yapılarak vergi incelemeleriyle tarh zamanaşımı süresi arasında gereken paralellik kurulmuştur. Bu hükümler çerçevesinde, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra, mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılamayacak ve mükelleften defter ve belge ibrazı istenemeyecektir.¹²

Gerçekten de, vergi mevzuatımızda tarh zamanaşımı süresi ile paralellik göstermeyen müesseselerin bulunduğu bir gerçektir. Yatırım indirimi, zarar mahsubu, amortisman, yıllara sari inşaat işleri gibi müesseseler bunların başında gelmektedir. Vergi matrahının oluşumunu etkileyen ancak kökenleri çoğu zaman tarh zamanaşımına uğramış dönemlere sirayet eden bu uygulamalar muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sürele-

¹²Gürol ÜREL - Kenan ŞEKER, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", Yaklaşım, Şubat 2004, Sayı: 134

rin istisnalarını oluşturmaktadır. Müstakar hale gelen Danıştay kararları¹³ da göstermektedir ki, vergi matrahının oluşumunu etkileyen bu unsurların tevsikinin ve kanuniliğinin mükellef tarafından ortaya konulması gerekmektedir.¹⁴ Bu ise ancak mükelleflerin zamanaşımına uğramış dönemlere ait defter ve belgelerini ibraz etmesi ile mümkündür. Ancak zamanaşımına uğramış dönemlere ilişkin olarak herhangi bir şekilde vergi tarhiyatına gidilmeyeceği tabiidir.¹⁵

Bu kapsamda mükelleflerin geçmiş yıllarla ilgili zararları mahsup ettiklerinde, 5 yıllık muhafaza ve ibraz süresi; zarar mahsubunun tamamen bittiği yılı izleyen hesap döneminden itibaren başlamalıdır. Çünkü zarar, mahsup edildiği yıla ilişkin vergi matrahının saptanmasının bir unsurudur ve tevsiki gerekir.¹⁶

8- SONUÇ

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazançlarını, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edeceklerdir. Yaptıkları bu beyan üzerine ödenmesi gereken kurumlar vergisinin bulunması durumunda, bu vergiyi beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödemeleri gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerince verilecek beyannamelerde vergi matrahının doğru tespit edilebilmesi için üzerinde önemle durul-

ması gereken hususlardan biri de zarar mahsubudur. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde zarar mahsubu uygulaması, 6111 sayılı Kanun ile bu konuda yapılan düzenlemeler ve özellik arz eden hususlar, makalemizin konusunu oluşturmuştur.

Bu konudaki görüş ve değerlendirmelerimize, dikkat edilmesi gereken hususlara çalışmamızda yer verdik. Okuyuculara faydalı olması dileğiyle.

¹³ Dn. 4. D.'nin, 29.03.1973 tarih ve E.1972/1565, K.1973/1524 sayılı Kararı ile 11.12.1972 tarih ve E.1971/8097, K.1972/7362 sayılı Kararı.

¹⁴ Mehmet ARABACI, "Zararlı Yıllar ve Amortisman Kayıtları ile İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", Vergi Dünyası, Kasım 2002, Sayı: 255.

¹⁵ Övül ÇÖLGEZEN, Defter Ve Belge İbrazı İle İlgili Özellikli Durumlar, Yaklaşım / Eylül 2010 / Sayı: 213

¹⁶ Hakan BAY, Zübeyir BAKMAZ, Vergi Dünyası, Sayı 344, Nisan 2010.