



4684
Sayılı
Kanun
Değişikliğinden
Sonra
Kurumlarda
Zarar
Mahsubu

Hazırlayan
M.Bülent YILDIRIM
Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendinin birinci fıkrası 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4684 sayılı kanunun 18. maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikle, kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıllar zararlarının mahsubu aynen korunmuş olup, kurumların devir ve birleşmeleri halinde devralan kuruma, devrolunan veya bölünen kurumun geçmiş yıl zararlarını bazı şartlarla mahsup etme hakkı tanınmıştır.

II. ZARAR MAHSUBU

4684 sayılı kanunla kurumlar vergisi kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci mad-

dede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları dahil.)"

Kurumlar vergisi kanununun değişiklik yapılan 14/7 maddesinin birinci bendinin değişiklik öncesi hali ise; "Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.)" şeklinde idi. Yapılan değişiklikle geçmiş yıl zararlarının mahsubu için her yılın zararının bilançolarda ayrı ayrı gösterilmesi şartı getirilmiştir. Daha önceki uygulamalarda da geçmiş yıl zararları mükelleflerce gider yazılmayıp, kurumlar vergisi beyannamesinde negatif bir unsur olarak dikkate alınmaktaydı. Bu durumda bilançolarda her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmesi şartı ihlal edilmekle birlikte geçmiş yıl zararlarının bir gider unsuru olma durumunu değiştirmemekteydi. Kanun metninde mali bilançodan bahsedilmekte ise de işletmeler tek bir bilanço çıkarırlar ki bu da Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen ticari bilanço, veya SPK uyarınca çıkarılan bilançodur. Beyanname üzerinden matrah hesaplanırken, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kabul edilen bazı gelir ve gider unsurları vergi kanunlarına göre kabul edilmediğinden, ticari kara bazı indirimler ve ilaveler uygulanmak suretiyle mali kara ulaşılır. Vergiler de işletmenin mali kârları üzerinden hesaplanır. Gelecek beş yıla nakledilecek zarar ise ticari kara indirim ve ilaveler yapılmak suretiyle bulunacak zarardır. Bu nedenle kanun metnindeki "mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar" ibaresinden kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen mali zararı anlamak lazımdır.

Kurumların yurtiçi faaliyetlerinden doğan zararlarının mahsubuyla ilgili diğer hususları şu şekilde sıralayabiliriz :

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu belli bir süre ile sınırlandırılmış olup, bu süre beş yıldır. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

- Beş yıllık süreye, faaliyetin zararlı sonuçlandığı hesap dönemi dahil edilmez. Örneğin 1999 hesap dönemi zararlı sonuçlanan bir mükellef bu zararını en son 2004 hesap dönemi kazancından indirebilir. 2004 yılında mahsup imkanı bulunamazsa bu hakkı ortadan kalkmış olur.

- Geçmiş yıl zararları mahsup imkanının doğduğu ilk hesap döneminin matrahından düşülmelidir.

- Türkiye'de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilemez.

- Kurumların tasfiyeye girmesi ve tasfiye sonucunda gelir elde edilmesi durumunda, geçmiş yıl zararları bu gelirden indirilebilir. Bu konuda, Dn. 4. Dairesinin 27.03.1973 tarih ve E: 1971/10136 K: 1973/1497 sayılı kararında özetle Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca, tasfiyeye giren kurumlarda hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçtiğinden, tasfiye döneminde elde edilen gelirden, geçmiş yıl zararı indirilebilir denilmektedir.

- Geçmiş yıl zararları kurumun mali kârından mahsup edilir. Geçmiş yıl zararları ile kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların birlikte bulunması durumunda mali kurum kazancından hangisinin daha önce indirileceği te-reddütlere yol açmaktadır. Bilindiği üzere istisna kazançlar safi kurum kazancı tespit edildikten sonra indirilirler. Safi kurum kazancını tespit edebilmek için ise yapılan giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Geçmiş yıl zararları da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/7. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmasına rağmen, kurumlar vergisi beyannamelerinin düzenleniş biçimine bakıldığında, istisna kazançların geçmiş yıl zararlarından önce indirilmesi, ancak risturn istisnası ile, yatırım indirimi istisnasının geçmiş yıl zararlarından sonra mahsup edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 29. madde ile 30.11.2000 tarihinden geçerli olmak ve 31.12.2003 tarihine kadar uygulanmak üzere; Türkiye'de faaliyette bulunan bir bankanın Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin almak suretiyle ve izin tarihinden itibaren üç ay içinde yetkili organlarınca karar alınarak devir veya birleşme işlemlerine geçilmesi şartıyla, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak suretiyle bilanço değerlerini kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devretmesi ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde devir veya birleşmeden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş, bu şekilde yapılan devir veya birleşmelerde münfesi kurumun devir veya birleşme öncesi zararının bu madde esasları çerçevesinde devralan veya birleşilen kurum tarafından kurum kazancından indirileceği hüküm altına alınmıştır.

III- DEVİR VE BİRLEŞMELERDE ZARAR MAHSUBU

Önceki bölümde de belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 14/7.

maddesinde, 4684 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kurumların devir veya birleşme hallerinde devralan kuruma, devrolunan veya bölünen kurumun geçmiş yıl zararlarını bazı şartlarla mahsup etme hakkı tanınmıştır.

Söz konusu değişikliğe göre; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39'uncu maddelerine göre yapılan devir veya 38'inci maddeye göre yapılan ve infisahla sonuçlanan bölünme işlemlerinde devralan kuruma, devrolunan veya bölünen kurumun devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararlarını mahsup etme hakkı tanınmıştır.

Madde hükmüne göre, devralan kurumların indirebilecekleri zarar miktarı, devir alınan veya münfesi olan kurumların devir veya bölünme tarihi itibarıyla düzenlenen bilançolarının aktif toplamından zararın indirilmesi sonucu kalan aktif toplamını geçemeyecektir. Bizce bu düzenleme, dönem zararının bilançonun aktifinde yer aldığı ve aktif toplamına dahil edildiğinden hareketle düzenlenmiştir. Oysa Tek Düzen Hesap Planında Zararlar bilançonun pasifinde Özkaynaklar grubundan indirim olarak yer almaktadır. Ayrıca, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre bilançonun aktif ve pasif kalemlerinin net değer esasına göre düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla zarar dışındaki aktif toplamı ifadesinden, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre düzenlenmiş bilançonun aktif toplamının anlaşılması gerekmektedir.

Söz konusu devir ve birleşmelerde zarar mahsubu için;

- Devrolan kurum ya da bölünerek infisah eden kurumun, bu kurumları devralan kurumlarla aynı sektörde faaliyet göstermeleri,
- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Maddede geçen "sektör" kavramını ve "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartını irdelenecek olursak;

İşletmeler sermaye mülkiyeti bakımından şu şekilde gruplandırılırlar;

- 1- Özel sektör işletmeleri
- 2- Kamu sektörü işletmeleri
- 3- Yabancı sermayeli işletmeler

Görüleceği üzere burada yapılan sınıflandırmada sektör kavramı geniş

anlamda kullanılmış olup, maddede geçen sektör kavramından anlaşılması gereken bu anlam değildir. Maddede bahsedilen sektör kavramından, inşaat sektörü, gıda sektörü, tekstil sektörü vs. gibi daha dar bir anlam çıkarılmalıdır. Ayrıca ülkemizde işletmelerin ana sözleşmelerine faaliyette bulunsun bulunmasın her türlü işleri yapmaları serbesttir. Dolayısıyla bir işletmenin sadece ana sözleşmesine yazdığından hareketle devraldığı veya birleştiği kurumun zararını mahsup etme imkanı bulunmamaktadır. Kurumların sözkonusu zararı mahsup edebilmeleri için sadece ana sözleşmelerinde o sektörün belirtilmesi yeterli olmayıp sözkonusu sektörde fiilen faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

IV- SONUÇ

Bu yazımızda 4684 sayılı kanun değişikliğinden sonra kurumların zarar mahsubu ile, kurumların devir ve birleşmeleri halinde devralan kuruma, devrolunan veya bölünen kurumun geçmiş yıl zararlarını bazı şartlarla mahsubu konularına değinilmiştir. Ayrıca, madde hükmünde geçen "zarar dışındaki aktif toplamı" ifadesi ile "sektör" kavramından bahsedilmiştir. Ancak; sözkonusu kavramların mükelleflerce daha iyi anlaşılması ve idarece uygulamaya yön verilmesi amacıyla Maliye Bakanlığımız tarafından konuyla ilgili gerekli açıklamaların yapılmasının daha da yararlı olacağını düşünmekteyiz.