

GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ VERGİ İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN KAZANÇ FARKLARINDAN MAHSUBU MÜMKÜN MÜDÜR?

Volkan AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Ekonomik faaliyetin ana amacı kâr elde etmek olmakla beraber, zaman zaman bir hesap veya vergilendirme dönemine ilişkin faaliyet zararları da sonuçlanabilir. Hatta ilgili dönemde kazanç olsa dahi çeşitli istisna ve indirimler nedeniyle o dönemin zararları sonuçlanması da mümkündür. Vergi hukukumuzda gerek gelir gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaya çıkan zararlarını belirli şartların gerçekleşmesi durumunda takip eden ve karla sonuçlanan dönemlerde elde ettikleri kazançlarından mahsup etmelerine imkan sağlayan yasal düzenlemeler yer almaktadır..

Mükelleflere kanuni düzenlemelerle tanınan geçmiş yıl zararlarının mahsubunun, mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkan kazanç veya kazanç farklarına ne şekilde uygulanacağı hususu vergiye tabi matrahı doğrudan etkileyeceğinden büyük önem arz etmektedir.

Bizde bu yazımızda vergi inceleme elemanları tarafından kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde yapılan ve zararları kapanan dönemin veya bu dönemi takip eden dönemlerin incelenmesi sonucunda ortaya çıkan kazanç farklarından geçmiş yıllara ilişkin zararların mahsup edilip edilemeyeceği ve bu mahsupların ne şekilde yapılması gerektiği hususunu yeni kurumlar vergisi kanununda yapılan düzenlemeler çerçevesinde ve bu konudaki kişisel görüşümüzle birlikte açıklamaya çalışacağız.

2- GENEL OLARAK ZARAR MAHSUBU

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹ zarar mahsubu başlıklı 9. maddesi aşağıdaki gibidir.

“ (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 22/06/2006 Tarih Ve 26206 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

b) Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

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

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Anlaşılabacağı üzere bu madde ile kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararların;

- kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi,

- beş yıldan fazla da devredilmemesi, şartıyla sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine olanak sağlanmaktadır. Ayrıca yeni düzenleme sonrasında devir ve bölünmelerdeki zarar mahsubu daha belirgin şartlara bağlanmış ve mahsup edilebilecek zarara miktar itibarıyla kesin bir sınırlama getirilmiştir.

3- GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

3.1- Genel Olarak Geçmiş Yıl Zararının Mahsubu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun zarar mahsubu başlıklı 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan zararların beş yıldan fazla nakledilmemek şartı ile izleyen yıl kazançlarından indirilebilmesine imkan sağlanmaktadır. Zarar mahsubu belirli bir süre içinde gerçekleştirilemediği takdirde, oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte ve sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır.

Zararın, işletme zararından çıkıp sermayede kesin eksilme sayılması için beş yıllık bir süre öngörülmüştür. Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan en önemli değişiklik, daha önceki düzenlemede mahsubu yapılabilecek geçmiş yıl zararı her yıla ilişkin tutarlar beyannamede ayrı ayrı gösterilmek şartıyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar iken, yeni düzenleme sonrasında mahsubu yapılacak zarar geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar olacaktır. Maddenin lafzından bu anlaşılmaktadır.

3.2- Özellik Arz Eden Hususlar

Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda özellik arz eden hususları şöyle sıralayabiliriz.

- Birden fazla dönemin zararlar sonuçlanması durumunda, zarar mahsubu en eski yıldan başlanılarak yapılmalıdır. Zarar mahsubunun azami 5 yıl içinde yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılmaktadır.

- Geçmiş yıl zararlarının bilançolarda ve yıllık beyannamelerde yıllar itibarıyla ayrı ayrı gösterilmeleri şarttır. Ancak bu şart bir şekil şartıdır ve zararın yıllar itibarıyla ayrı ayrı gösterilmemiş olması, zarar mahsubunu önlememeli, yeter ki mahsup edilecek zarar geçmiş 5 yılın zararı olmalı ve zararlı dönemi izleyen 5 yıllık dönemde faaliyet sonucu kâr çıktığı takdirde mahsup işlemi yapılmış olsun.²

- Zarar mahsup hakkının kullanılmış olması halinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz süresindeki zamanaşımı mahsup işleminin yapıldığı yıldan itibaren başlar, örneğin: 2003 yılı zararının 2005 yılında mahsup edilmesi halinde 2003 yılına ilişkin defter ve belgelerin incelemeye ibrazında zamanaşımı süresi 2006 yılında başlar 2010 yılının sonunda biter.

- Birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işi zararlar sonuçlandığında bu zarar işin bittiği yıla aittir ve 5 yıllık mahsup süresi işin bitim yılından itibaren başlar.

- Geçmiş yıl zararlarının kanunî yedek akçeler veya geçmiş yıl kârları ile kapatılmış olması, dönem beyannamesinde mali kârdan indirilmesi önlemez.

- Faaliyet sonucu kâr çıktığı halde geçmiş yıl zararını mahsup etmeyen mükellefler, bu haklarından vazgeçmiş sayılırlar ve (5 yıllık süreye bakmaksızın) ileriki yıl kârdan söz konusu zararları mahsup edemezler.³

- İlgili yıl faaliyetinin zararlar sonuçlanması ve bu zararın beyannameye yansıtılmaması ve geçmiş yıllardan devreden zarar bulunmasına rağmen aynı yıl beyannamesinde rızaen kar beyan edilmiş olunması halinde; söz konusu zararların müteakip takvim yılı beyannamesinde mahsup edilmesi mümkün değildir.⁴

4- VERGİ İNCELEMELERİNDE GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBUNA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar beyan ettikleri hesap dönemleri veya bu dönemi takip eden ancak geçmiş dönem zararının mahsup edilmeyerek kar beyan edildiği hesap dönemleri ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda zararı azaltan veya mali karın çıkmasına neden olan kazanç farkları tespit edilebilmektedir. Peki, bu durumda zarar mahsubu nasıl olacaktır? Bu soruya incelenen hesap döneminin zararlar kapanıp kapanmadığı ve sonraki dönemlerde bu zararın mahsup edilip edilmediğine veya incelenen

² POLAT, Mahmut. "Geçmiş Yıl Zararları ve Muhasebe Kayıtları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:349 , Yıl: Ağustos /2001

³ İstanbul Defterdarlığı'nın 30/03/2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 -6289/4965 sayılı ve 19/01/2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-KVK-14/7- 5713/718 sayılı muktezalari

⁴ Maliye Bakanlığı'nın 26/03/2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-88-13512/5645 sayılı muktezası

hesap döneminden önceki hesap dönemlerinden devreden zararlarının bulunup bulunmadığına göre farklı yanıtlar verilebilir. Aşağıda bu farklı durumlara göre zarar mahsubunun nasıl yapılacağı hususu açıklanmıştır.

4.1- Zarar Beyan Edilen Dönemin İncelenmesi Sonucunda Kazanç Farkı Tespit Edilmesi

İncelenen hesap dönemi için zarar beyan edilmiş ve bu zarar takip eden dönemlerde mahsup edilmiş ise, incelenen dönemde zararı azaltıcı veya mali karın çıkmasına neden olan bir kazanç farkı tespit edilmesi halinde fazla veya yersiz zarar mahsubunun gerçekleştirildiği takip eden dönemler için ilave tarhiyat yapılacaktır. Örneğin, mükellef 2005 hesap dönemi sonucunda 50.000 YTL mali zarar beyan etmiş ve bu zararını 2006 yılında elde ettiği 100.000 YTL kazançtan mahsup etmiş ise, 2005 hesap döneminin incelenmesi neticesinde bu yılın matrahı 10.000 YTL olarak tespit edilmesi durumunda 2006 yılı içinde yersiz mahsup edilmiş 50.000 YTL kazanca isabet eden kurumlar vergisinin mükelleften cezalı olarak aranılması gerekecektir.

4.2- Zarar Beyan Edilen Dönemi Takip Eden Ancak Zararın Mahsup Edilmeyerek Kar Beyan Edildiği Dönemin İncelenmesi Sonucunda Kazanç Farkı Tespit Edilmesi

Eğer mükellefin, incelenen hesap döneminden önceki dönemlerden devreden zararı var ise ve mükellef bu zararını incelenen yıla ait kazancıdan mahsup etmeyerek kar beyan etmiş ise, incelenen hesap dönemine ilişkin bir kazanç farkı tespit edilmesi halinde inceleme elemanı tarafından söz konusu geçmiş yıl zararları dikkate alınmalı mıdır? Kanaatimize göre bu tür zararların inceleme elemanı tarafından dikkate alınmaması gerekir. Zira geçmiş yıl zararlarının mahsubu vergi kanunları ile mükelleflere verilmiş bir haktır. Mükellef bu hakkını kar çıkan ilk hesap döneminde

kullanmayarak kar beyan etmiş veya karından mahsup etmemiş ise, yapılan vergi incelemesi sonucunda da bu hakkın vergi inceleme elemanı tarafından kullanılabilmesi de mümkün değildir. Nasıl ki inceleme elemanları amortisman ayırması gerekirken tercihini ayırmama yönünde kullanılan mükelleflere incelemelerde amortisman hesaplayarak matrahını azaltamayacaklarsa, seçimlik hakkını mahsup etmeme yönünde kullanılan mükellefe de matrahını azaltacak şekilde zararını mahsup edemeyeceklerdir.

Örneğin; 2005 yılını 70.000 YTL zararlar kapatan bir işletme 2006 yılında 80.000 YTL kar beyan etmiş ve 70.000 YTL tutarındaki 2005 yılı zararını bu kardan mahsup etmemiştir. Şirketin 2006 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda 30.000 YTL kayıt dışı hâsılat tespit edilmiş ise inceleme elemanı tarafından 2006 yılı olması gereken 110.000 YTL kazançtan söz konusu 70.000 YTL tutarındaki zarar mahsubu yapılmayacak, sadece 30.000 YTL tutarındaki re'sen takdir edilen matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat önerilecektir. Çünkü mükellef zararın doğduğu dönemde takip eden ve kar ile sonuçlanan ilk hesap döneminde bu zararını mahsup etmeyerek tercihini bu yönde kullanmıştır.

Ayrıca geçmiş yıl zararı, mükellef tarafından beyan edilen kardan yüksek olduğu durumlarda ise; inceleme elemanı tarafından dikkate alınmayacak geçmiş yıl zararının, mükellef tarafından beyan edilen kar miktarı kadar olacağı kanaatindeyiz. Örneğin, 2006 yılında 100.000 YTL zarar eden, ancak 2007 yılını 30.000 YTL kar ile kapatan ve 2007 yılına ait verdiği yıllık beyanname bu zararını mahsup etmeyerek 30.000 YTL kar beyan eden mükellefin, 2008 yılına devreden ve 2008 yılı karından mahsup edebileceği zarar miktarı 70.000 YTL olacaktır. Çünkü mükellef 2006 yılı zararını kar ile sonuçlanan ilk hesap döneminde mahsup etmemiştir. Dolayısıyla 2008 yılına devreden zarar miktarı bu kar miktarı kadar

azalmıştır. Bu nedenledir ki, böyle bir durumda inceleme elemanı 2007 yılına ilişkin bir kazanç farkı tespit ettiğinde bu farktan 2006 yılına ilişkin zararın sadece 70.000 YTL tutarındaki kısmını mahsup edebilecektir.

4.3- Hem İncelenen Hem de Önceki Dönemin Zararla Sonuçlanmış Olması Halinde Zarar Mahsubu

İncelemelerde zarar mahsubu ile ilgili bir diğer özellikli durum ise hem incelenen, hem de bir önceki dönemin zararlarla sonuçlanmış olmasıdır. Bu durumda, eğer inceleme yapılan hesap dönemi için vergiye tabi bir kazanç tespit edilirse geçmiş dönem zararın bu kazançtan mahsubu mümkün olabilecek midir? Yukarıda da açıkladığımız üzere zarar mahsubu bir hak olup, mükellefler bu haklarını ancak kar ile sonuçlanan hesap döneminde kullanabilirler. Ancak yapılan incelemelerde zararlarla sonuçlanan bir hesap döneminin kar ile kapanması gerektiği sonucuna varılabilir.

Örneğin, mükellefin 2005 yılında 40.000 YTL zarar, 2006 yılında ise 75.000 YTL zarar beyan ettiğini ve 2006 yılı incelemesi sonucunda ise 2006 yılında 225.000 YTL belgesiz hâsılatı olduğu ve 2006 yılı olması gereken vergiye tabi matrahının 150.000 YTL olarak tespit edildiğini varsayalım. Bu durumda tespit edilen 150.000 YTL kazançtan geçmiş yıl zararı olan 40.000 YTL'nin mahsubu yapılabilecek midir? Kanaatimize göre bu mükellef aslında zımnen zarar mahsubu yapmıştır. Şöyle ki, eğer mükellef 2006 yılı matrahını doğru olarak tespit etseydi 150.000 YTL kurum kazancından 2005 yılına ait 40.000 YTL zararı mahsup edecek ve 110.000 YTL matrah üzerinden kurumlar vergisi ödeyecekti. Ancak mükellef hâsılatını gizleyerek, bir anlamda zımni olarak tercihini geçmiş yıl zararını mahsup etmeye yönünde kullanmıştır. Bu nedenle böyle bir durumda inceleme elemanı tarafından geçmiş yıl zararının dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

5- SONUÇ:

Mükelleflerin geçmiş yıllara ilişkin zararlarını bu zararın doğduğu dönemi takip eden ve kar ile sonuçlanan ilk hesap döneminden itibaren kazançlarından mahsup etmeleri kanunen kendilerine tanınmış bir hak olup, tercihini kardan mahsup etmeme yönünde kullanan mükelleflerin bu zararlarını sonraki dönemlerde oluşacak karlarından mahsup etmesi mümkün olmayacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar beyan ettikleri hesap dönemi veya bu dönemi takip eden ancak geçmiş dönem zararının mahsup edilmeyerek kar beyan edildiği hesap dönemleri ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda zararı azaltan veya mali karın çıkmasına neden olan kazanç farkları tespit edilebilmektedir.

Bu yazımızda vergi inceleme elemanlarınca incelemelerde tespit edilen matrah veya matrah farklarından geçmiş yıl zararlarının mahsup edilip edilemeyeceğini ve bazı özellikli durumları kişisel kanaatimiz doğrultusunda aktarmaya çalıştık. Yukarıda kurumlar vergisi mükellefleri açısından açıkladığımız zarar mahsubuna ilişkin bu özellikli durumlar gelir vergisi mükellefleri nezdinde yapılan incelemelerde de geçerli olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- 1-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2- POLAT,Mahmut. "Geçmiş Yıl Zararları ve Muhasebe Kayıtları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:349 , Yıl: Ağustos /2001
- 3- İstanbul Defterdarlığı'nın 30/03/2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 -6289/4965 sayılı muktezası
- 4- İstanbul Defterdarlığı'nın 19/01/2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-KVK-14/7- 5713/718 sayılı muktezası
- 5- TEKİN,Cem;KARTALOĞLU,Emre; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2007.