



Recep ÇETİN(*)



Hasan YILDIRIM(**)

KURUMLAR VERGİSİNDE ZARAR MAHSUBU

1 - GİRİŞ

Ticari faaliyette bulunan kurumlar ticari hayatın gereği olarak, kar amacıyla hareket etmektedirler. Bu amaçla kurulan işletmeler gerçekleştirdikleri tüm faaliyetlerden kar elde edemedikleri gibi, ekonomik durgunluktan veya işletmenin kendi faaliyetlerinden ve bunlara benzer birçok nedenle zarar da edebilirler. Oluşan bu zararlar kurumların tüzel kişiliklerinin son bulmasına varabilecek kadar önemli sorunlara neden olabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 9'uncu maddesi ile işletmeler, maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, oluşan zararları izleyen dönemlerde kazançlarından mahsup edebileceklerdir. İşletmeler kendi bünyelerinde oluşan zararları kanunda sayılan şartlar dahilinde mahsup edebildikleri gibi, bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılması amacıyla, devir veya tam bölünme hallerinde de varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubu imkanından yararlanılabilmektedir.

Bu çalışmada, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, oluşan kurum zararlarına ve bu zararların müteakip dönemlerde mahsubuna ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

2- KONUYA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

Konuya ilişkin düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yapılmış olup, mezkûr madde uyarınca; kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken, kurumlar vergisi beyannamesinde her hesap dönemine ilişkin tutarlar beyannamenin geçmiş yıl zararları bölümünde ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıdaki zararlar indirim konusu yapılabilir.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

- a) Beş yılı aşmamak şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar,
- b) Kanun'un 20'nci maddesi çerçevesinde yapılan devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar tarafından devralınan veya bölünen kurumların zararları,
- c) Kurumların yurt dışında yapmış oldukları faaliyetlerden dolayı zarar doğması halinde, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlerden doğan kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar.

3- KURUMLARIN KENDİ FAALİYETLERİ SONUCUNDA ORTAYA ÇIKAN GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirebilmesi için her yılın zararının beyannamede ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Aksi bir düşünce tarzı, kurumları, istedikleri yıl zararlarını indirmeye götürür ki, vergi kanunlarının bu şekilde yorumlanması mümkün değildir. Vergi kanunlarında yer alan hükümler, vergi matrahının isteğe bağlı değil, belirli esaslara göre kesin bir şekilde belirlenmesi gerektiği yönündedir. İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu yılı izleyen dönemlerde söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da mümkün olmayacaktır.

Geçmiş dönem zararlarının indirim süresi beş yıldır. Geçmişte birden fazla dönemin zararları kapanması halinde, zarar mahsubuna en eski yıldan başlanır. Beş yıllık sürenin hesaplanmasında, zararın meydana geldiği ilk yıl dikkate alınmayacak, takip eden beş yıl hesaplama dahil edilecektir. Zarar mahsubu bir seçimlilik hakkı değildir. Mükellefler eğer zararlarını mahsup etmezlerse, bu haklarından vazgeçmiş kabul edilirler. Gelecek yıllarda da bu haklarını kullanamazlar. Konuya ilişkin olarak, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-210 sayılı özelgesinde, bilanço ve gelir tablosunda önceki yıl zararlarının gösterilmesine rağmen, zarar edilen hesap dönemlerinde oluşan zarar tutarlarının kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmemesi halinde, gösterilmeyen zarar tutarının mahsup imkanından yararlanılamayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

Örnek 1: 2007 yılında kurumlar vergisi beyannamesinde, zarar beyan eden bir kurum, oluşan bu zararını 2008, 2009, 2010, 2011 ve en son 2012 yılı kazancından mahsup edebilir. Eğer bu sayılan 5 yılda kar oluşmaz veya oluşan kar 2007 yılı zararından daha düşük olursa mahsup imkânı kalmayacağı gibi zarar, 2013 ve izleyen yıllarda da mahsup edilemeyecektir.

Deprem, yangın, sel gibi doğal afetler yüzünden vergi borcu terkin edilen mükellefler, bu dönemlerde oluşan zararlarını izleyen hesap dönemlerinde geçmiş yıl zararı olarak indirebilirler. Buradan da anlaşılacağı üzere, vergi borcunun terkin edilmiş olması zarar mahsubu imkânını ortadan kaldırmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3 maddesi uyarınca, iştirak 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. Buna göre örneğin serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların bu faaliyetleri nedeniyle zarar doğması durumunda bu zararın istisna dışı kurum kazancından indirim konusu yapılamayacağı açıktır. Buna karşılık serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, bölge dışındaki şubelerinden doğan zararları indirim konusu yapılabilecektir. Serbest bölgeler, bulundukları ülkenin coğrafi sınırları içinde yer almakla birlikte, serbest dolaşımda olmayan herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmadığı; dış ticaret, gümrük vergisi ve kambiyo uygulamaları açısından gümrük hattı dışında sayılan, sınaî ve ticari faaliyetler bakımından geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Serbest Bölgeler Kanunu'na, 5084 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 3'üncü maddeyle Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu açıklamalara göre, serbest bölgede faaliyette bulunan şubeler vasıtasıyla elde edilen karın tespitinde dikkate alınan kazancın beyannamede "*zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler*" bölümünde gösterilerek düşülmesi sonucunda oluşan zararın izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararları bölümünde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Örnek 2: Mersin Serbest Bölgesi'nde faaliyette bulunan (HY) A.Ş., 2007 yılında bölgedeki faaliyeti nedeniyle 35.000 TL kazanç elde etmiştir. (HY) A.Ş. bu kazancıyla ilgili 5.000 TL gider yapmıştır. Kurumun aynı yılda serbest bölge dışındaki şubesinde ise 20.000 TL zarar edilmiştir. (HY) A.Ş.'nin:

Serbest bölge kazancı: 35.000-5.000 = 30.000 TL

Şube zararı: 20.000 TL

(HY) A.Ş.'nin serbest bölgede elde ettiği kazanç, Serbest Bölgeler Kanunu'na göre istisna kapsamında bulunduğu için, serbest bölge dışındaki şubeden oluşan zarar, serbest bölge kazancıyla ilişkilendirilemeyecektir. Şubede oluşan zarar; 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilmek şartıyla ve bu sayılan yıllarda kazanç elde edilmesi şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Geçmiş yıl zararları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde değinilen, bağış ve yardımların indirilebilecek sınırının tespiti açısından da önemlilik arz etmektedir. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; kazancın belli bir yüzdesiyle sınırlı bağış ve yardımlara esas alınacak tutar; ticari bilanço karından, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının toplamının çıkarılmasıyla bulunmaktadır.

4- ZARAR MAHSUBUNUN DEFTER ve VESİKALARIN SAKLAMA ve İBRAZ SÜRESİNE ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler tuttukları defterleri, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar; ancak zarar mahsubu hakkının kullanılması, defter ve vesikaların muhafaza ve ibraz sürelerini uzatabilir. Çünkü muhafaza ve ibraz ödevi, vergilendirmeye ilgili işlemlerin vergi ile ilgisinin kurulduğu son dönemi takip eden yılın başından itibaren başlar.

Örneğin; 2005 yılında oluşan bir zararını, 2008 yılında indiren bir mükellefin, 2005 yılı defter ve vesikalarını muhafaza ve ibraz süresi, zararın indirim konusu yapıldığı son dönem olan 2008 yılından

sonraki 5 yıl olacak ve muhafaza ve ibraz süresi 31.12.2013 tarihinde sona erecektir. Ama buradaki muhafaza ve ibraz ödevi sadece 2008 yılında indirilen 2005 yılı zararının ispatı bakımından söz konusudur. Yoksa 2005 yılına ilişkin tarh zamanaşımı süresi 31.12.2010 tarihinde biteceğinden 2005 yılı için tarhiyat yapılamayacaktır.

5- DEVİR ve TAM BÖLÜNME İŞLEMLERİNDE ZARAR MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, devir ve tam bölünme işlemlerinde, münfesi kurumların beyannamelerinde gösterilen zararların, devralan kurumların kazançlarından mahsup edilebileceği belirtilmiştir. Zarar mahsubu, kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinde ise uygulanamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre aşağıdaki sayılan şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir;

- Birleşme sonucunda faaliyeti sona eren kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,
- Münfesi kurumun devir tarihinde, bilançodaki mevcut değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir.

Devralınan kurumların devrin gerçekleştiği tarih 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 indirilmesi mümkün olup, bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki şartlar aranır;

a) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Kanuni süresi içinde beyanname verme koşulu münfesi kurumlar için geçerlidir, devir alan şirketlerin faaliyetine 5 yıl süre ile devam etmesi sırasında herhangi bir yıl kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde vermemesi durumunda bu koşul ihlal edilmiş sayılmayacaktır¹.

Örneğin; 2011 yılında gerçekleşen bir devir işlemi sonucunda devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilmesi için, devralınan kurumun 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 hesap dönemi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Söz konusu beyannamelerin kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak verilmesi bu şartı bozar ve buna paralel olarak mahsup imkânı da ortadan kalkar.

Örnek 3: (HY) A.Ş., (EY) Ltd. Şti.'yi 2010 yılında devralmıştır. Mahsup edilebilecek zarar ise 10.000 TL olup bu zararı 2010 yılında mahsup etmiştir. Yapılan incelemeler sonucu devralınan (EY) Ltd. Şti., 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesini yasal süresinde vermediği tespit edilmiştir.

(EY) Ltd. Şti., yasal süresinde vermediği beyannameyi daha sonra pişmanlıkla beyan etse dahi (HY) A.Ş.'nin zarar mahsubu imkanı kalmayacaktır.

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

Devralınan kurumun faaliyetine devam şartı, faaliyetin zarar mahsubu imkânını elde ettikten sonra hiçbir şekilde kesilmemesini ifade etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, aynı faaliyet şartının münfesi kurumun faaliyeti olmasıdır. Devralan kurumun herhangi bir şekilde kendi faali-

¹ YAKIŞIKLI Ramazan, "Devir İşlemi Sonucu Zarar Mahsup Süresi Uzatılabilir mi", Vergi Dünyası, Sayı:348,2010, s.26

yetini bırakması veya değiştirmesi halinde zarar mahsubu imkanı yine devam edebilecektir. Örneğin; devre ilişkin karar 15.05.2006 tarihinde ticaret sicilinde tescil edilmiş ise, varlıkları devralan kurum 31.12.2011 tarihine kadar devralınan kurumun faaliyetine devam etmek zorundadır. Faaliyetin zarar mahsubu yaptıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu imkânından faydalanılması mümkün olmayacaktır. Öte yandan gayri faal bir kurumun devralınarak faal bir hale getirilmesi halinde ve devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren 5 yıl süreyle bu faaliyete devam edilmesi halinde de zarar mahsubu imkânı kullanılabilir².

Burada sayılan şartların ihlal edilmesi durumunda, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır, yersiz mahsup nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Örnek 4: 2008 yılında gerçekleşen bir devir nedeniyle, devralınan kurumdaki 2007 yılı zararı 2008, 2009 ve 2010 hesap döneminde kurumun kazancından mahsup edilmiştir. Eğer devralınan kurumun faaliyeti 2011 yılında sona erdirilirse, zarar mahsubu imkanından yararlanılan 2008, 2009 ve 2010 hesap dönemleri için cezalı vergi tarhiyatı yapılması gerekir.

Kanunun 20'nci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarına göre, yapılan işlemin devir hükmünde olabilmesi için tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle;

- Devir alan ve devir olan kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de olması,
- Devrolan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin devir alan kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirmesi gerekmektedir.

Devir ve bölünme işlemlerinde, münfesi kurumun tespit edilen öz sermayesi önemlilik arz etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile yine aynı maddenin 2'nci fıkrasında tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun devralınan öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetlerle orantılı zararlarının indirilebileceğinden söz edilmektedir. Öz sermaye sınırı, özellikle zararlı şirketlerin devir alınmasında devir alacak olan şirketin yüksek miktarda vergi matrahını aşındırmaması amacıyla getirilmiştir. Devir ve bölünme hallerinde mahsup edilebilecek olan zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca belirtilmek şartıyla, mükelleflerle serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye tutarını aşan zararların olması halinde ise aşan kısımlar iptal edilecektir.

Öz sermaye, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesine göre; aktif ile borçlar arasındaki farktır. Bu şartlar altında, devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması durumunda zarar mahsubu imkanından yararlanılamayacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan herhangi bir şirketin tür değiştirmesi hali, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre devir hükmündedir. Buna paralel olarak aynı holding bünyesinde yer alan kurumların devir veya tam bölünme işlemlerinde de, bu şirketlerin ayrı bir tüzel kişiliği ve kurumlar vergisi mükellefiyeti olduğundan, gerekli şartlarında gerçekleşmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanabilecekleri açıktır.

² BAY Hakan, BAKMAZ Zübeyir, "Kurumlar Vergisinin Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı:344, 2010, s.159

Örnek 5: (HY) Ltd. Şti., (BM) Ltd. Şti.yi 15.05.2011 tarihi itibarıyla devralmıştır. (BM) Ltd. Şti.nin bilançoadaki büyüklükleri aşağıdaki gibidir;

Mevcutlar : 120.000 TL

Borçlar : 80.000 TL

Geçmiş yıl zararları ise şöyledir:

2006 yılı zararı: 15.000 TL

2007 yılı zararı: 30.000 TL

2008 yılı zararı: 12.000 TL

Bu verilere göre (BM) Ltd. Şti.'nin öz sermayesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öz sermaye: Mevcutlar – Borçlar

Öz sermaye: 120.000 – 80.000

Öz sermaye: 40.000 (mahsup edilebilecek zararın üst sınırı)

(HY) Ltd. Şti. devraldığı (BM) Ltd. Şti.nin geçmiş yıllar zararı toplamı olan 57.000 TL'nin sadece 40.000 TL'sini 2009 ve müteakip yıllarda kazancından indirebilecektir. Geriye kalan 17.000 TL'lik zarar ise iptal edilecektir.

Tam bölünme işleminde, bölünecek olan kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Tam bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle tüm mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesidir.

Tam bölünme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde düzenlenmekle birlikte, vergileme açısından devir işlemine benzetilmektedir. Tam bölünmenin devir işleminden iki farkı vardır. Devir, iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşmekteyken; tam bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin mevcut olan iki veya daha fazla bir tam mükellef sermaye şirketine devri ile gerçekleşmektedir. Aynı zamanda kanun devir işleminden farklı olarak, "devralınan kıymetle orantılı zarar" kısmının indirilmesi ibaresini de eklemiştir.

Örnek 6: (HY) A.Ş.'nin zararı 100.000 TL'dir. (HY) A.Ş.'nin mal varlığının kayıtlı değeri üzerinden %30 oranında A şirketine, %50 oranında B şirketine, %20 oranında ise C şirketine devredilerek tam bölünme gerçekleşmiştir. (HY) A.Ş.'nin öz sermayesi 80.000 TL'dir.

A şirketinin indirebileceği zarar: $80.000 \times \%30 = 24.000$ TL

B şirketinin indirebileceği zarar: $80.000 \times \%50 = 40.000$ TL

C şirketinin indirebileceği zarar: $80.000 \times \%20 = 16.000$ TL olacaktır

6- YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde belirtilen koşullar dahilinde, yurt dışında uğranılan zararlar kurum kazancından indirilebilir. Bu açıklamalar doğrultusunda, örneğin; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci

maddesine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna tutulduğundan bu faaliyetlerden herhangi bir şekilde zarara uğranılması halinde, burada oluşan zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamayacaktır³.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesine göre yurt dışında uğranılan zararın Türkiye’deki beyannameden indirilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesi gerekçesinde belirtildiği üzere, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Eğer ilgili ülkede denetim yetkisini haiz herhangi bir kuruluş yoksa, her yıla ait vergi beyannamesini ve eki bilanço ile gelir tablosunun yabancı ülkedeki yetkili makamlardan alınıp onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları bu kurumlar yoksa, Tük menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterli olacaktır.

Örneğin 2007, 2008, 2009 ve 2010 hesap dönemlerinde, yurt dışı faaliyetlerinden kar eden tam mükellef bir kurumun, 2011 hesap döneminde zarar etmesi halinde, geçen son 5 yıla ait raporlarını ilgili yıllarda Türkiye’de bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı halinde, 2011 hesap dönemindeki yurt dışı zararlarını indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan mükellef kar ettiği yıllardaki raporları ilgili yıllarda vergi dairesine ibraz etmediyse, bu dönemlere ait raporların mahsubun yapılacağı dönemde ibraz edilmesi halinde de yurt dışında uğranılan zararların Türkiye’de mahsubundan yararlanılabilecektir.

Öte yandan KVK’nın 9’uncu maddesi uyarınca; Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Yurt dışı faaliyetlerin Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. İntikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nın o tarih için tespit ve ilan ettiği döviz alış kuruyla değerlendirilecektir. Yurt dışındaki faaliyetlerden oluşan karlar, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirildiyse, oluşan zararlarında aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekir.

Örnek 7:

(XY) Ltd. Şti.’nin 2010 ve 2011 hesap dönemlerindeki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir;

2010 yılı:

Yurt dışı faaliyet sonucu	: 40.000 TL zarar
Yurt içi faaliyet sonucu	: 20.000 TL kazanç

2011 yılı:

Yurt dışı faaliyet sonucu	: 45.000 TL kazanç
Yurt içi faaliyet sonucu	: 30.000 TL kazanç

³ Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, 2011, Ankara, s.733

2011 yılında (XY) Ltd. Şti.'nin yabancı ülkede verilen beyannamede 45.000-TL kazançtan 40.000-TL zarar düşülerek, 5.000-TL kazanç beyan edilmiştir. (XY) Ltd. Şti.nin 2010 ve 2011 yıllarında Türkiye'de vereceği beyannamede beyan edilecek tutarlar şöyle olacaktır;

2010 yılı:

Yurt içi faaliyet sonucu	: 20.000 TL kazanç
Yurt dışı faaliyet sonucu	: 40.000 TL zarar
Gelecek hesap dönemlerine devreden zarar	: 20.000 TL

2011 yılı:

Yurt içi faaliyet sonucu	: 30.000 TL kazanç
Yurt dışı faaliyet sonucu	: 45.000 TL kazanç
Kazanç	: 75.000 TL
Geçmiş yıldan devreden zarar	: 20.000 TL
Matrah	: 55.000 TL

7- SONUÇ

Ticari faaliyette bulunan kurumlar, faaliyetlerinin sınırsız ve sonsuz bir şekilde devam edeceği varsayımıyla kurulurlar. İşletmeler bu faaliyetlerinden kar elde edebilecekleri gibi zarar da edebilirler. Kanun, zarar eden işletmelere belirli şartlar altında bu zararlarını mahsup edebilme imkânı getirmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda; kurumların kendi faaliyetlerinden doğan zararların mahsubu, devralınan kurumların zararlarının mahsubu, tam bölünen kurumların zararlarının mahsubu ve yurt dışında uğranılan zararların mahsubu uygulamaları bulunmaktadır.

Geçmiş yıl zararları mahsubunda kurumların, oluşan zararlarını beyannamede ayrı ayrı göstermesi ve yıl atlamaması koşuluyla, beş yıl içinde bu zararları mahsup etme hakları vardır. Devralınan veya tam bölünen kurumlarda zarar mahsubunda ise öz sermaye sınırı önemlilik arz etmektedir. Öz sermaye sınırı, özellikle zararlı şirketlerin devir alınmasında devir alacak olan şirketin yüksek miktarda vergi matrahını aşındırmaması amacıyla getirilmiştir. Yurt dışı zararların mahsubunda ise zarar mahsubu hakkından yararlanmak için, yabancı ülkede oluşacak zararın her yıl zarar oluşan ülkenin mevzuatına göre denetim yetkisi verilen bir kuruluş tarafından rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı şarttır.

İşletmeler zarar mahsubu imkanından yoksun kalmamak ve bunun yanında yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler dolayısıyla, vergi ziyai cezasıyla karşılaşmamak için yukarıda ayrıntılı bir şekilde ele aldığımız şartları gözden kaçırmamalıdır.

KAYNAKÇA

- BAY Hakan, BAKMAZ Zübeyir, " Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellik Arz Eden hususlar" Vergi Dünyası, Sayı: 344, 2010
- Vergi Denetmenleri Yayını, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi", Ankara, 2011
- YAKIŞIKLI Ramazan, "Devir İşlemi Sonucu Zarar Mahsup Süresi Uzatılabilir mi", Vergi Dünyası, Sayı:348, 2010