



D. Erdem ARSLANOĞLU(*)



Tuncay İNCİ(**)

KURUMLAR VERGİSİNDE ZARAR MAHSUBU

1 - GİRİŞ

Kurumlar ticari hayatın gereği olarak, kar amacıyla hareket etmektedirler. Bu amaçla kurulan işletmeler gerçekleştirdikleri tüm faaliyetlerden kar elde edemedikleri gibi, yatırım kararlarındaki hatalar, içinde bulunulan sektöre ait olumsuzluklar, ekonomik durgunluktan veya işletmenin kendi faaliyetlerinden ve bunlara benzer birçok nedenle zarar da edebilirler.

Türk Vergi Sistemimizde kurumların faaliyetleri sonucunda oluşan zararların belirli koşullar çerçevesinde ileriki yıllarda kurum kazançlarından indirme imkânı bulunmaktadır. Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Bu çalışmamızda 5520 sayılı KVK'nun 9 uncu maddesi ile getirilen zarar mahsubu uygulaması incelenecektir.

2- KURUMLARDA ZARAR MAHSUBU

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı KVK'nun 1 inci maddesinde sayılan kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. KVK uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri ile anılan Kanunun indirilecek giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler ve zarar mahsubuna ilişkin hükümler çerçevesinde safi kurum kazançlarını ve kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır. Safi kurum kazancına ulaşmada da zarar mahsubunun doğru yapılması bu anlamda önemlidir. KVK'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan zararların beş yıldan fazla nakledilmemek şartı ile izleyen yıl kazançlarından indirilebilmesi hüküm altına alınmıştır. Burada

(*)Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

dikkat edilmesi gereken indirimine müsaade edilen zarar tutarı ticari zarar değil mali zarardır. Ticari zarar tek düzen hesap planı, sermaye piyasası mevzuatı ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları uyarınca bir hesap dönemi sonunda ortaya çıkmaktadır. Oysa geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınacak mali zarar ise vergi kanunlarına göre indirimi kabul edilmeyen bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesi ve bazı gelirlerin istisna olarak vergi matrahına dahil edilmemesi dolayısıyla hesaplanan zarar tutarıdır.

5520 sayılı KVK'nun Zarar Mahsubunu düzenleyen 9 uncu maddesi şu şekildedir; "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.

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 dahil, 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 dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır."

Zarar mahsubu kanunda öngörülen beş (5) yıllık süre içinde gerçekleştirilemediği takdirde oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmekte ve sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır. Mükellefler bir hesap döneminde meydana gelen zararı beş hesap dönemi boyunca oluşacak karlarla mahsup edemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde belirtilen zarar mahsubunu ve özellikli durumlarını başlıklar halinde açıklayalım.

2.1- Ülke İçindeki Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

5520 sayılı KVK'nun 9 uncu maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre; kurumların bir vergilendirme döneminde ülke içindeki faaliyetlerinden doğan geçmiş yıl zararları, gelecek yıllarda elde edecekleri kazançlardan mahsup edilebilir. Ancak mahsup imkânı, zararın gerçekleştiği yılı izleyen beş yılda elde edilen kurum kazançları için geçerlidir. Beşinci yıldan sonra mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zararların ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Zarar mahsubuna ilişkin olarak KVK'nun 9 uncu maddesinde bir sıralama olmamakla birlikte Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu 6 seri no.lu KVK Sirküleri'nde; geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verileceğini, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarının öncelikle mahsup edileceğini açıklamıştır. Yani en eski yıl zararından başlamak üzere öncelikli olarak istisnadan kaynaklı zarar mahsup edilecek daha sonra geçmiş yıl zararı mahsup edilecektir.

Örneğin. A Ltd. Şti.'nin 2008 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan zararı, izleyen 2009, 2010, 2011, 2012 ve son olarak 2013 takvim yılı kazançlarından mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde indirilemeyen 2008 takvim yılı zararı, 2014 ve takip eden yıllarda mahsup edilemeyecektir.⁽³⁾

Görüldüğü gibi mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, takip eden beş hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

2.1.1- Zarar Mahsup Hakkı Kullanılmayan Beyannamelerin Durumu

Hesap dönemini ticari zarar ile kapatmış kurumlar vergisi mükelleflerinin mali kara geçiş işlemleri sırasında da karı oluşmamış ise normal koşullarda mali zararını beyan etmeleri ve bu zararı izleyen hesap döneminde devretmeleri gerekmektedir. Ancak bazı hallerde mükellefler zararlı olmalarına karşılık kendi tercihleri ile kar beyan edebilmektedir. KVK'nun 14 üncü maddesi de kurumlar vergisinin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edileceğini hüküm altına aldığından, beyan esas alınmakta ve vergilendirme beyana göre yapılmaktadır. Ancak rızaen matrah beyan eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçmiş yıl zararları mevcut ise bu durumda, beş yıllık süre dolmamış olmak kaydıyla, mahsup haklarını ileriki yıllarda kullanıp kullanamayacakları tartışmalı bir konudur. Bugüne kadar verilmiş özelgelerde genel görüş mahsup edilecek geçmiş yıl zararı olmasına karşılık rızaen kar beyan eden mükelleflerin gerek ilgili yıldaki gereke de geçmiş yıl zararlarını sonraki yılların kurum kazancında mahsup edemeyeceği yönündedir. Yani kazanç varsa mutlak suretle geçmiş yıl zararının indirilmesi gerektiği, indirilmemesi durumunda bu haktan vazgeçildiği kabul edilmekte ve daha sonra bu beyannamelerin düzeltilmesi de kabul edilmemektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığının 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491,492,493 sayılı özelgesi)

Zarar mahsubunun yapılacağı beyannamenin zararlı olması durumunda, bu beyannamede geçmiş yıl zararının unutulması durumunda idare ilgili beyannamede kazanç olmaması şartıyla düzeltme be-

yannamesi verilerek unutulmuş zarar tutarının ilgili beyannameye intikaline olumlu bakmaktadır.(Gelir İdaresi Başkanlığının 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-490 sayılı özelgesi)

2.1.2- 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah Artıran Mükelleflerde Zarar Mahsubu

Bilindiği üzere 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6, 7 ve 8 inci maddelerinde mükelleflere 2006-2009 dönemlerine ilişkin olarak matrah artırımı imkânı tanınmıştır.

Matrah artırımından zarar beyan etmiş mükelleflerde faydalanabileceklerdir. Bu kapsamda, artırılma ve vergilendirmeye esas alınacak matrah, asgari matrah tutarı olacaktır.

6111 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2010 ve izleyen yıllar karlarından mahsup edilemeyecek, kalan %50'si ise mahsup edilecek geçmiş yıl zararları olarak dikkate alınacaktır. Matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımda bulundukları yıla ilişkin zararlarının gerek mali yıl bilançolarına göre doğmuş olsun, gerekse indirim ve istisnadan kaynaklanmış bulunsun, devreden tutarının sadece %50'si, 2010 yılı ve müteakip dönemlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir. Diğer taraftan matrah artırımda bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2009 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Örneğin. B A.Ş., 2009 yılında 45.000 TL zarar, 2010 yılında 15.000 TL zarar, 2011 yılında 10.000 TL zarar, 2012 yılında ise 75.000 TL kar beyan etmiştir. Mükellef kurum, B A.Ş., 2009 yılı için 6111 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanmıştır. 25 Nisan 2013 tarihine kadar verecek olduğu 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilebileceği geçmiş yıl zarar tutarı, 2009 yılından devreden zararın yarısı olan $(45.000/2=)$ 22.500 TL, 2010 ve 2011 yılından devreden zarar tutarı olan $(15.000+10.000=)$ 25.000 TL olmak üzere toplam $(22.500+25.000=)$ 47.500 TL'dir.

2.2- Devir ve Tam Bölünme İşlemlerinde 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 kurumda ki 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 sayılmayacaktır.

Örneğin: 2013 yılında gerçekleşen bir devir işlemi sonucunda devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilmesi için, devralınan kurumun 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 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.

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 faaliyetini bırakması veya değiştirmesi halinde zarar mahsubu imkânı yine devam edebilecektir. Örneğin; devre ilişkin karar 15.05.2008 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiş ise, varlıkları devralan kurum 31.12.2013 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 kullanılabilir.

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

Örneğin: 2010 yılında gerçekleşen bir devir nedeniyle, devralınan kurumdaki 2009 yılı zararı 2010, 2011 ve 2012 hesap döneminde kurumun kazancından mahsup edilmiştir. Eğer devralınan kurumun faaliyeti 2013 yılında sona erdirilirse, zarar mahsubu imkânından yararlanılan 2010, 2011 ve 2012 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, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye tutarını aşan zararların olması halinde ise aşan kısımlar iptal edilecektir.

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.

Örneğin: C Ltd. Şti., D Ltd. Şti.yi 15.05.2012 tarihi itibarıyla devralmıştır. D Ltd. Şti.nin bilançoadaki büyüklükleri aşağıdaki gibidir;

Mevcutlar : 120.000 TL Geçmiş yıl zararları ise şöyledir:

Borçlar : 80.000 TL **2009 yılı zararı: 15.000 TL**

2010 yılı zararı: 30.000 TL

2011 yılı zararı: 12.000 TL

Bu verilere göre D 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)

C Ltd. Şti. devraldığı D Ltd. Şti.nin geçmiş yıllar zararı toplamı olan 57.000 TL'nin sadece 40.000 TL'sini 2012 ve müteakip yıllarda kazancından indirebilecektir. Geriye kalan 17.000 TL'lik zararın ise mahsup imkânı kalmayacaktır.

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 benzemektedir. 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.

Örneğin: E A.Ş.'nin zararı 100.000 TL'dir. E A.Ş.'nin mal varlığının kayıtlı değeri üzerinden %30 oranında F şirketine, %50 oranında G şirketine, %20 oranında ise H şirketine devredilerek tam bölünme gerçekleşmiştir. E 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.

2.3- Tasfiye Halinde Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1-c hükmü "...Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir..." şeklindedir. Maddede yer alan **tasfiye sonucu** ifadesi son tasfiye döneminde gerçekleşen kar zarar değildir. Tasfiye sonucu ilk tasfiye döneminden son tasfiye dönemine kadar gerçekleşen tüm tasfiye dönemlerinin net sonucunu ifade etmektedir. Konuyu daha iyi anlayabilmek için tasfiyenin karla kapanması ve tasfiyenin zararlarla kapanmasının ne demek olduğunu iyi kavranması gerekmektedir.

Tasfiyenin zararlarla kapanması, tasfiye dönemleri boyunca hasıl olan karların, tasfiye dönemleri boyunca ortaya çıkan zararları kapatmaya yetecek seviyede olmaması veya kronolojik olarak zarar edilen tasfiye dönemlerin kar edilen tasfiye dönemlerinden sonra gelmesi sebebiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde düzenlenen ileriye doğru zarar mahsubu mekanizmasının işletilmesi halidir.

Tasfiyenin karla kapanması, tasfiyenin zararlarla kapanmasında olduğu gibi geriye doğru düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Bunun nedeni ise son tasfiye döneminde kar olması demek nihai tasfiye sonucunun kar olması demektir. Her bir tasfiye döneminde geçmiş tasfiye dönemlerinde oluşan zararlar dikkate alındığından tasfiye dönemlerinde ortaya çıkan zararların tamamının mahsup edildiğinden ve mahsup edilecek tasfiye dönemi zararı kalmadığından dolayı tasfiye karı ortaya çıkması nedeniyle geriye doğru bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Ancak son tasfiye döneminde zararların oluşması ise zorunlu olarak geçmiş tasfiye dönemlerinin düzeltilmesini gerektirecektir.

Her iki durumu birer örnekle açıklayalım.

Örnek 1: 20.03.2010 tarihinde tasfiyeye giren ve 25.03.2013 tarihinde tasfiyesini tamamlayan bir kuruma ilişkin tasfiye dönemi kar ve zarar bilgileri aşağıdaki gibidir:

	Tasfiye Dönemi	Kar (TL)	Zarar (TL)	Ödenen KV(TL)
I. Tasfiye Dönemi	20.03.2010-31.12.2010	40.000		8.000
II. Tasfiye Dönemi	01.01.2011-31.12.2011	260.000		52.000
III. Tasfiye Dönemi	01.01.2012-31.12.2012		100.000	
IV. Tasfiye Dönemi (Son)	01.01.2013-25.03.2013		150.000	

Bu beyanlara göre kurum ilk iki dönemde $(8.000+52.000=)$ 60.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Ancak tasfiyenin son dönemi zararlarla kapandığı için geriye doğru düzeltme yapılması gerekmektedir.

Tasfiyenin son dönemi zararlı olmasına rağmen tasfiye sonucu karlıdır. Şöyle ki tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kar; $[(40.000+260.000)-(100.000+150.000)=]$ 50.000 TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 10.000 TL olacaktır. Görüldüğü üzere son tasfiye dönemi zararlı olmasına rağmen tasfiye sonucu karlıdır.

Bu durumda ilk iki dönemde ödenmesi gereken kurumlar vergisi toplamından ödenmesi gereken kurumlar vergisi toplamı çıkarıldığında $[(8.000+52.000)-10.000=]$ 50.000 TL mükellef kuruma iade olunacaktır.

Örnek 2: 20.03.2010 tarihinde tasfiyeye giren ve 25.03.2013 tarihinde tasfiyesini tamamlayan bir kuruma ilişkin tasfiye dönemi kar ve zarar bilgileri aşağıdaki gibidir.

	Tasfiye Dönemi	Kar (TL)	Zarar (TL)	Ödenen KV(TL)
I. Tasfiye Dönemi	20.03.2010-31.12.2010		40.000	
II. Tasfiye Dönemi	01.01.2011-31.12.2011		260.000	
III. Tasfiye Dönemi	01.01.2012-31.12.2012	100.000		8.000
IV. Tasfiye Dönemi(Son)	01.01.2013-25.03.2013	150.000		52.000

Bu beyanlara göre ilk iki tasfiye dönemi zararlar kapanmıştır. Ancak son iki tasfiye dönemi karla kapanmıştır. Bu örnekte tasfiyenin son dönemi karla kapandığı için geriye doğru düzeltme yapılması gerekmemektedir. Bunun nedeni, her bir tasfiye döneminde geçmiş tasfiye dönemlerinde ortaya çıkan zararların tamamı mahsup edildiğinden ve dolayısıyla mahsup edilecek tasfiye dönemi zararı kalmadığından dolayı tasfiye karı ortaya çıkması nedeniyle geriye doğru bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Tasfiye dönemleri itibarıyla verilen beyannamelerde kar çıkması halinde firmanın geçmiş yıl zararı var ise bu kardan mahsubu mümkündür. Yine tasfiye sonucunda tasfiye karı oluşmuş ise tasfiye sonucunda verilen beyanname üzerinde mahsup edilir. Tasfiye sonucunda hala geçmiş yıl zararı kalmış ise ortada şirket kalmadığından herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Tasfiye döneminin beş yıldan uzun sürdüğü durumlarda, tasfiye dönemi içerisindeki dönemlerde oluşan zararların mahsubu konusunda idare tarafından verilmiş özelgede beş yıllık süreyi aşan tasfiye dönemlerinde beş yıllık süreden önceki geçmiş yıl zararlarının mahsubuna cevaz verilmemektedir. Yani tasfiye dönemine girilmesi tasfiye öncesi dönemlere ilişkin beş yıllık zarar mahsup süresini uzatmamaktadır.

2.4- Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların 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 yapılamayacaktır.

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, Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterli olacaktır.

Ayrıca, 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.

Öte yandan 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.

Örneğin; J Ltd. Şti.'nin 2011 ve 2012 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt Dışı Faaliyet Sonucu	Yurt İçi Faaliyet Sonucu
2011	45.000 TL-Zarar	15.000 TL-Kazanç
2012	65.000 TL-Kazanç	35.000 TL Kazanç

2012 yılı ile ilgili olarak yabancı ülkede verilen beyannameye 65.000 TL'lik kazançtan 45.000 TL'lik zarar düşülerek 20.000 TL karşılığı kazanç beyan edilmiştir. Söz konusu kurumun 2011 ve 2012 yıllarında Türkiye'de vereceği yıllık beyannameye beyan edeceği matrah aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2011 Hesap Dönemi:

Yurt İçi Faaliyet :15.000 TL Kazanç
Yurt Dışı Faaliyet :45.000 TL Zarar
KV Matrahı :30.000 TL Devreden Zarar

2012 Hesap Dönemi:

Yurt İçi Faaliyet :35.000 TL Kazanç
Yurt Dışı Faaliyet :65.000 TL Kazanç (Mahsup Öncesi Kazanç)
Toplam Kazanç :100.000 TL Kazanç
Mahsup Edilecek
Geçmiş Yıl Zararı :30.000 TL (2011 Yılı Devreden Zararı)
KV Matrahı :70.000 TL Kazanç

3- SONUÇ

Zarar mahsubu uygulaması mükelleflere geçmiş yıllarda meydana gelen zararlarını belli şartlar

dahilinde kar ortaya çıkan dönemlerde mahsup imkanı getiren bir düzenlemedir. Mükelleflerin zarar mahsubu uygulaması sırasında kanunda yer alan şartlara dikkat etmesi ve veya yanlış yorumlamaması gerekmekte olup, olası bir yanlışlık mükellefin zarar mahsubu hakkını ortadan kaldırmaktadır.

Makalemizde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde düzenlemesini bulan zarar mahsubu konusu ele alınmış olup, bu konudaki yasal düzenlemeler çerçevesinde bazı özellikli durumlar açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın; zarar mahsubu konusu ile ilgili olarak genel bir bakış açısı oluşturması ve bazı durumlarda meydana gelecek aksaklıkları giderme konusunda yararlı olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- BOZKIR Ender, Kurumların Zarar Mahsubu ve Tasfiyenin Zararla Sonuçlanması Durumunda Düzeltme, Vergi Sorunları, Nisan 2012, Sayı:283
- ÇETİN Recep, YILDIRIM Hasan, Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu, Vergi Raporu, Nisan 2012, Sayı:151
- KUŞÇU Serdar, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Zarar Mahsubu
- Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 192'inci maddesine göre; aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.
- TAN Mustafa, Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubunda Özellikli Durumlara Güncel Bakış, Vergi Sorunları, Nisan 2011, Sayı:271