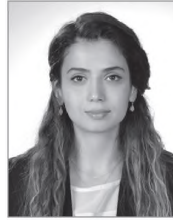


KURUMLAR VERGİSİ GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU KONUSUNDA UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR

EXPERIENCED PROBLEMS IN THE DEDUCTION OF
CORPORATE TAX LOSSES FROM PREVIOUS YEAR



Nazife ULUÇ*



Meryem YÜKSEL**

ÖZ

Kurumlar Vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir. Kurumlar vergisi beyannameleri düzenlenirken, zarar mahsubunda uygulanacak esaslar ile özellikli durumlara bu yazıda yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu, Devir ve Bölünme, Mali Zarar

ABSTRACT

Losses that are shown separately in previous years declarations can be deducted from company's profit in the corporate tax declaration on the condition not to be downloaded more than 5 years. This article refers to the principles on the deduction of losses and its specific cases.

Keywords: Deduction of previous years' losses, assignment and divisions, financial losses

1- GİRİŞ

Kurumların kuruluş amaçlarının başında kar elde etmek gelmektedir. Ancak bazı durumlarda bu amaca ulaşamamakta, yapılan faaliyetler sonucunda zarar ortaya çıkmaktadır. Vergi sistemimiz kurumların faaliyetleri sonucunda oluşan zararlarını belirli koşullar çerçevesinde, izleyen yıllarda oluşacak kurum kârından indirme olanağı sağlamaktadır.¹

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Asım Cengi, Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubuna İlişkin Esaslar ve Özellikli Durumlar 2013/04 Vergi Dünyası Dergisi (Sayı:380)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde kurum kazancının tespitinde zarar mahsubuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Çalışmamızda zarar mahsubu müessesesi; kurumların yurtiçi geçmiş yıl zararlarının mahsubu, kurumların devir ve tam bölünme durumunda zarar mahsubu ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu çerçevesinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu başlıklar halinde irdelenecek, özellik arz eden durumlar ve geçmiş yıl zararlarının uygulanması konusunda karşılaşılan sorunlar makalemizin ilerleyen kısımlarında açıklanacaktır.

2- YASAL DÜZENLEME

Kurumların geçmiş yıllarda meydana gelen zararlarının sonraki yıllarda elde edilen kardan mahsup edilmesine ilişkin düzenlemeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde düzenlenmiştir.

“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.

Kanun'un 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 bulunan 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 bulunan 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.

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

3- KURUMLARIN YURT İÇİ GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Söz konusu madde metninden anlaşılacağı üzere kurumların **yurt içerisinde** yapmış oldukları faaliyetlerden zarar doğması halinde bu zararın sonraki yıllarda elde edilen kârdan mahsup edilebil-

mesi belirli şartların sağlanmasına bağlanmıştır. Bu kapsamda bu tür bir zararın mahsup edilmesi yurt içindeki bir faaliyetten doğmuş olması, meydana geldiği yılı takip eden 5 yıl içerisinde mahsup edilmesi ve ilgili yıllarda verilen kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmiş olması şartlarına bağlanmıştır.

Dolayısıyla kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararların maddede belirtilen şartların da gerçekleşmesi durumunda, sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine izin verilmektedir. Maddenin 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 kaldırılmaktadır. Ekonomik faaliyetin ana amacı kâr elde etmek olmakla beraber, zaman zaman faaliyet bazı kurumlarda zararla sonuçlanmaktadır. Bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılması için, bu kurumların zararlarının 9. madde de belirtilen sınırlamalar çerçevesinde, devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkan verilmektedir.

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 6 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde geçmiş yıl zararları mahsup edilirken mahsup imkânı doğan ilk yılda, en eski yıl zararına öncelik verilecek ve böylece o geçmiş yılın zararından başlanılarak mahsup işlemi yapılacağı ayrıca istisnadan kaynaklanan zararlarla geçmiş yıl zararlarının indiriminde öncelik verilmesi gerektiği hakkında görüş bildirmiştir.

Özellikle karıştırılan bir diğer durum ise mahsup işlemi yapılacak zararın *mali zarar* niteliğinde olması gerektiğidir. Dolayısıyla bilanço üzerinde izlenen zarar tutarı zarar mahsubu açısından önem arz etmemektedir.

217 sayılı Gelir Vergisi tebliğinde ise geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

3.1- Kurumların Yurt İçi Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Özellikli Durumlar

Kanun metninin uygulanması aşamasında yurtiçinde elde edilen zararın sonraki yıllarda mükellefler tarafından verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca gösterilmese de mahsup edilemeyeceği, konusunda mükellefler tarafından birtakım belirsizlikler söz konusu olmuştur. Mükelleflerin konu ile ilgili olarak çeşitli Vergi Dairesi Başkanlıklarından görüş talep etmeleri üzerine ilgili Başkanlıklar tarafından aşağıda belirtilen tarih ve sayılı özelgeler verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ve aşağıda belirtilen 23.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-366 sayılı özelge mükellefin 2006 yılında oluşan ve 2007 yılında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup imkanı olduğu halde beynamede gösterilmesi unutulmuş zararın 2008 yılı karından mahsup edilip edilemeyeceği konusunda mükellefin görüş talep etmesi üzerine verilmiş ve İstanbul vergi Dairesi Başkanlığı konu hakkındaki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 9. maddesine istinaden özelgede, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirim konusu yapılmayan 2006

yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla 2007 kurumlar vergisi matrahının tespitinde de indirimi mümkün değildir.”

Söz konusu özelgeden de anlaşılacağı üzere mükellefler geçmiş yıllarda oluşan zararlarını sonraki yıllarda verdikleri beyannamelerde göstererek beyan ettikleri kardan mahsup etmedikleri takdirde sonraki yıllarda da mahsup edemeyeceklerdir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı özelge mükellef kurumun 2004 ve 2005 yıllarında zarar ettiğini, 2004 yılı zararını 2005 yılında zarar beyan ettiği kurumlar vergisi beyannamesinde göstermeden 2006 yılında kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmiş olduğu kardan mahsup ettiğini ve bu şekilde yapılmış olan mahsubun 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde 2004 yılı zararının gösterilmesine dair düzeltme beyannamesi vermeden yapıp yapamayacağı hususunda görüş talep etmesi üzerine verilmiştir. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı;

Mükelleflerce kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabilecekleri geçmiş yıl zararları bulunmasına rağmen ilgili hesap dönemi için kâr beyan ederek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması durumunda, bu dönemi izleyen yıllarda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde kâr beyan edilmesi nedeniyle kullanılmayan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, ilgili dönemde söz konusu kâr beyanı nedeniyle indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararları haklarından vazgeçtiklerinin kabul edilerek, kâr beyan edilen dönemin düzeltilmesi de söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannamede gösterilmeyen 2004 yılı zararının, söz konusu 2005 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2004 yılı zararının bu beyannamede gösterilmesi halinde, 2006 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.” şeklinde görüş belirtmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı yukarıda tarih ve sayısı belirtilen özelge ile mükellef kuruma 2004 yılında oluşan zararını 2005 yılı faaliyet sonucunun zararla kapanması dolayısıyla 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi ve beyannamede 2004 yılı zararının gösterilmesi halinde 2006 yılında beyan edilen kârdan mahsup etme imkânı tanımaktadır. Söz konusu özelgeden anlaşılacağı üzere mükellef kurum zararın meydana geldiği 2004 yılı ile mahsup işleminin yapılacağı 2006 yılı arasındaki 2005 hesap döneminin zararla kapanması dolayısıyla 2004 yılı zararını 2006 yılı karından mahsup etme hakkını elde etmiştir. Ancak mükellef kurum gönüllü kâr beyan ederse geçmiş yıl zararlarını mahsup hakkını artık kullanılamayacağı ve kar beyan edilen dönemin düzeltilmesine gidilemeyeceği de özelgede açıkça ifade edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu bu özelge ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde düzenlenen geçmiş yıl zarar mahsubunun uygulanması konusuna açıklık getirmiş ve mükelleflerin kar beyan ettikleri yıllarda geçmiş yıllarda oluşan zararlarını mahsup etmedikleri takdirde sonraki yıllarda düzeltme beyannamesi vermek suretiyle mahsup etmelerine izin vermemiştir.

Buna göre mükellefler geçmiş yıllarda oluşan zararlarını kar elde ettikleri yıllarda verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde beyannamenin “Tablo-4 Geçmiş Yıl Zararları” kısmında her yıla iliş-

kin zararı ayrı ayrı göstermek suretiyle mahsup edebilecekler, bu kısımda göstermedikleri takdirde ise sonradan düzeltme beyannamesi verseler dahi mahsup etme olanağına sahip olamayacaklardır. Zarar ettikleri yıllarda ise düzeltme beyannamesi vermek suretiyle geçmiş yıl zararlarını bu beyannamelerde göstermek suretiyle ileriki yıllarda kar oluşması durumunda bu kardan mahsup edebilecekleri mümkündür.

Geçmiş yıl zararlarının indirimi ile ilgili bir diğer önemli özelge ise, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 23.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-16-64 numaralı özeltgedir. İlgili özeltgede, parça parça geçmiş yıl zararını mahsup eden bir mükellefe kar beyan ettiğı dönemde geçmiş yıl zararlarını imkan bulunmasına rağmen oluşan kardan tamamıyla mahsup etmeyip parça parça mahsubunu gerçekleştirdiğı için, gelecek yıl beyannamelerinde kalan geçmiş yıl zararlarını mahsup edemeyeceğı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde düzenlenen zarar mahsubu ile ilgili olarak uygulamada yaşanan sorunlardan bir tanesi de mükelleflerin geçmiş yıllarda oluşan zararların sermayeye eklenebilecek nitelikteki fonlar, yedek akçeler kullanılmak veya ortaklardan oluşan zarar kadar para almak suretiyle kapatılması halinde önceki hesap dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilen geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirim hakkını sona erdirip erdirmediğı konusudur. Konu ile ilgili olarak mükelleflerin görüş talep etmeleri üzerine T. C. Van Valiliğı Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından 25.12.2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özeltge verilmiş olup özeltgede şu ifadeler yer almaktadır:

“Kurumlar vergisi mükellefleri geçmiş yıl zararlarının izleyen dönem karlarına, yedeklere veya sermayeye mahsubunu yaparak veya ortaklardan zarar kadar para tahsil ederek bu zararları muhasebe kayıtlarından çıkarabilmektedirler. Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl zararlarının Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde sermaye azaltımı yoluyla kapatılması halinde, bu zararların muhasebe kayıtlarında görölmesi mümkün olmayacaktır. Ancak, geçmiş yıl zararlarının bu şekilde kapatılması işlemi, ticari bilanço ile ilgili bir işlem olup bu işlemin yapılmış olması mükelleflerin gerçekte var olan zararlarının mahsup edilebilme imkanını da ortadan kaldırmayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.”

Yukarıda belirtilen tarih ve sayılı özeltgeden anlaşılacağı üzere mükellefler, faaliyetleri sonucunda zarar meydana gelmesi halinde bu zararları sermayeye eklenebilecek nitelikteki fonlar veya yedek akçeler kullanılmak suretiyle veya ortaklardan bu zarar kadar para almak suretiyle kapatabilmektedirler. Bu durum mükelleflerin ticari bilançoları ile ilgili bir işlem olup zararın bu şekilde kapatılması bu zararın varlığını ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla mükellefler ilgili yıllarda oluşan zararları çeşitli şekillerde kısmen veya tamamen kapatsalar dahi bu zararları sonraki yıllarda verecekleri beyannamelerde ayrı ayrı göstermek ve 5 yıldan fazla nakletmemek şartıyla ileriki yıllarda oluşan karlardan mahsup edebileceklerdir. Mükelleflerin bu zararları yedek akçeler kullanmak veya ortaklardan para almak suretiyle kapatmaları oluşan zararların sonraki yıllarda oluşacak kardan mahsubuna engel teşkil etmemektedir.

4- KURUMLARIN DEVİR ve TAM BÖLÜNME HALİNDE ZARAR MAHSUBU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesinde devir ve bölünme işlemleri düzenlenmiştir. Devralınan veya bölünen kurumlarda oluşan zararların nasıl mahsup edileceğine dair aynı Kanun'un 9. maddesinde şu ifadeler yer almaktadır:

"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." Burada bahsedilen "özsermaye tutarı" 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "Kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir." şeklinde tanımlanmıştır. 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Kanun metninde geçen devir tarihi ise Kanun'un 20. maddesinde *"Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Genel olarak devralınan ya da bölünen kurumlarda oluşan geçmiş zararlarının mahsubu konusunda çeşitli sınırlamalar getirilmiş ve oluşan zararların tamamının mahsup edilmesine olanak tanınmamış ve sınırlı olarak verilen mahsup hakkı belirli şartların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Söz konusu şartlarla ilgili olarak 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde şu açıklamalar yer almaktadır:

"Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- 1) Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,*
- 2) Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.*

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için *"aynı faaliyete devam"* şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan *"aynı sektörde faaliyet gösterme"* şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralınan 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.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır." Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere devir ve bölünme durumunda zarar

mahsubu yapılabilmesi için devralınan veya bölünen kurumların son 5 yılı ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve bu kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süre ile aynı faaliyetlerine devam etmeleri gerekmektedir. Bu kurumların aynı sektörde faaliyette bulunmaları yeterli olmayıp devir veya bölünmeden önce yaptıkları faaliyetleri devir veya bölünme işlemi sonucunda da aynı şekilde devam ettirmeleri gerekmektedir. Mahsup işleminin sırası konusunda ise 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği mükellefler serbest bırakılmış ve bu serbestlik *“Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir. 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.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Kanun metninde yer alan “devralınan kurumun faaliyetine devam” şartı, “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamadan yararlanılması mümkün değildir. Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

4.1- Kurumların Devir ve Tam Bölünme Halinde Zarar Mahsubunda Özellikli Durumlar

Mükelleflerin devir ve bölünme durumunda geçmiş yıl zarar mahsubunun nasıl yapılacağına dair yaşadıkları sorunlar dolayısıyla mükelleflerin bu konudaki talepleri üzerine Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından bu sorunları gidermek adına çeşitli özalgeler verilmiş olup İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.09.2010 tarih ve 4.35.16.01-176300-86 sayılı özelgeye aşağıda yer verilmiştir.

Şirketin 01.01.2009-09.04.2009 dönemi faaliyetlerinin zararlar sonuçlandığını belirterek, söz konusu zararın şirketiniz tarafından hangi dönemde mahsup edilebileceğini ve bu zararın 2009 yılı kârınızdan mahsubunun mümkün olması durumunda bu tutarın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde nasıl gösterileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19’uncu maddesinin birinci fıkrasında, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması ve münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartıyla gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu, ikinci fıkrasında ise kurumların birinci fıkradaki şartlar dahilinde tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun’un 20’nci maddesinde de, devirlerde maddede belirtilen şartlara uyulduğu takdirde münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği; birleşmeden doğan karların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği; ayrıca, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “9.2.3. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun sırası ve mahsup edilemeyen zarar tutarları” başlıklı bölümünde;

“Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Özsermaye sınırlamasını aşan zarar tutarı ise iptal edilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz tarafından ... tarihinde aktif ve pasifiyle birlikte kül halinde devralınan ... A.Ş. tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve söz konusu kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra, 5 yıllık süre içinde arıza hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi halinde, zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işleminin yapılarak, yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğacağı tabiidir.

Öte yandan devralınan şirketin devir tarihine kadar olan 01.01.2009-09.04.2009 kısıt dönem faaliyeti zararının da yukarıda belirtilen şartlarla geçmiş yıl zararı olarak beyannamede gösterilmek kaydıyla 2009 yılı kurum kazancınızdan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda tarih ve sayısı belirtilen özelge ile mükellefin devraldığı kurumunun geçmiş yıllarda oluşan zararlarını devir tarihi itibarı ile devralınan özsermaye tutarı ile sınırlı olarak indirim konusu yapabileceği ancak bu hakkın son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun devirden önceki faaliyetine devir tarihinden itibaren en az 5 yıl aynen devam etmesi şartlarının sağlanması halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalara istinaden devir sonrası devralınan kurumların faaliyetlerinin aynen devam ettirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun buradaki maksadı, vergiden kaçınma amacına yönelik kötü niyetli devralmaların önüne geçmektir. Diğer taraftan, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 21.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 numaralı özgelede, nevi değişikliği sonrası faaliyet konusunu değiştiren bir kuruma geçmiş yıl zararlarının indirilmesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu özgelede belirtilen görüşe göre, şirket nevi değişikliğine gitmek isteyen mükellefler açısından faaliyet değişikliğinin de yapılması geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilme imkanını ortadan kaldırmaktadır.

5- 6736 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI KANUNUNDA GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBUNA İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir.

Söz konusu zararların ilgili yılların mali bilançolarına göre doğmuş olması veya indirim ve istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması, durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu bent hükmü uyarınca matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımda bulundukları yıla ilişkin zarar-

ların, gerek mali yıl bilançolarına göre doğmuş olsun gerekse indirim ve istisnadan kaynaklanmış bulunsun, devreden tutarının sadece %50'si, 2016 yılı ve müteakip dönemlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2015 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 2016 yılına ilişkin olarak vermiş oldukları geçici vergi beyannamelerinde, matrah artırımında bulundukları yıllara ait geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi hâlinde, söz konusu mükelleflerin 2016 yılı geçici vergi beyannamelerini düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. 2016 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ise söz konusu zararların %50'sinin mahsuba konu yapılamayacağı tabiidir.

Matrah artırımında bulunan ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinden, hesap dönemleri 2016 yılı içinde sona eren ve matrah artırımından önce kurumlar vergisi beyannamelerini vermiş olanlar, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının %50'sini, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerinden verdikleri kurumlar vergisi beyannamelerini düzeltmeleri gerekmektedir.

Bu kapsama giren mükelleflerin, matrah artırımı başvuru süresi içerisinde düzeltme beyannamesi vermeleri hâlinde, kendilerinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecek, beyan üzerine tahakkuk edecek vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenecektir. Matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemlerini yapmayan mükellefler hakkında ise matrah artırımı başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemler vergi dairelerince yerine getirilecek, vergi ziyası olması hâlinde tarh edilecek vergi için gecikme faizi matrah artırımı başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacaktır.

Örnek verilecek olursa; Kurumlar vergisi mükellefi (A) A.Ş., 2011 yılında 10.000 TL zarar, 2012 yılında 12.000 TL zarar, 2013 yılında 21.000 TL kâr, 2014 yılında 15.000 TL zarar ve 2015 yılında ise 8.000 TL zarar beyan etmiştir. Mükellef, 2013 yılında beyan ettiği kar tutarından 2011 ve 2012 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

Söz konusu mükellefin 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılları için matrah artırımından yararlandığı durumda 2016 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarları 2012 yılından devreden (1.000/2=) 500 TL, 2014 yılından devreden (15.000/2 =) 7.500 TL ve 2015 yılından devreden (8.000/2=) 4.000 TL olmak üzere toplam 12.000 TL olacaktır.²

6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda zarar mahsubu müessesesi Kanun'un 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kurumlar, geçmiş yıl beyannamelerinde yer alan zararlarını beş yıldan fazla nakletmemek şartıyla cari dönem mali karlarından mahsup edebilecektir. Karşılaşılan bazı durumlar neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan özelgelere verilen kararlara istinaden anlaşılmıştır ki geçmiş yıl zararları beyannameye ayrı ayrı gösterilme şartı olsa dahi uygulamada şekilden önce özün önceliğine önem verilmiştir. Dolayısıyla düzeltme beyannamesi verilerek ayrı olarak gösterilmeyen geçmiş yıl zararını mahsup imkanı tekrar doğmuştur. Ancak mali tabloların finansal analizi

² Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı 1 Seri Nolu Kanun Tebliği

sosyoekonomik yapının gelişmesiyle bankacılık sektöründe daha da yer edinmiştir. Kurumlar kredibilitelerini arttırmak için gönüllü kar beyan edebilmektedirler, bu uygulama suistimal edilmemesi için karlılığını arttıran kurumların gönüllü kâr beyan ederek, hem geçmiş yıl zararlarının mahsubunu ortadan kaldırmış hem de sonradan düzeltme beyannamesi verilerek karın zarar olarak değiştirilmesinin önü kapatılmıştır. Zarar eden kurumların mahsubunu parça parça olarak indirmelerine de uygulamada izin verilmemiştir. Bir diğer karşılaşılan durum ise kurumların zararları sermayeye eklenebilecek nitelikteki fonlar veya yedek akçeler kullanılmak suretiyle veya ortaklardan bu zarar kadar para almak suretiyle kapatmaları zararın varlığını ortadan kaldırmayacağıdır.

Ayrıca devir ve bölünme halinde devralınan ve bölünen kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ve tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları belirli koşullar altında kurum kazancından mahsup edilebilecektir. Burada karşımıza iki koşul ortaya çıkmaktadır: Kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve bu kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süre ile aynı faaliyetlerine devam etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla ekonomiye yararı olmayan devir ve bölünmelerde zarar mahsubu ortadan kalkmıştır.

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanununda geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin olarak matrah artırımında bulundukları yıllara ait geçmiş yıl zararlarının %50'sinin 2016 ve müteakip yıllarda indirimine imkan verilmemiş bununla birlikte Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı 1 Seri Nolu Kanun Tebliği ile matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2015 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 217 Sayılı Gelir Vergisi Tebliği
- 6 No'lu Kurumlar Vergisi Sirküleri
- CENGİ, A. Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubuna İlişkin Esaslar ve Özellikli Durumlar 2013/04 Vergi Dünyası Dergisi (Sayı:380)
- www.gib.gov.tr