

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE ZARAR MAHSUBU

MAKALE

Necat KOLĞU

I- GİRİŞ

Şirketlerin kuruluş amaçlarından en önemlisi kar etmektir. Ancak bazı durumlarda bu hedef gerçekleşmemekte aksine yapılan faaliyetler sonucu zarar oluşabilmektedir. Zararlar, bazen ilk yıllarda yeni kuruluş nedeniyle yapılan yatırımlardan kaynaklanmakta bazen de şirketlerin buldukları sektörlerin durumu, yönetim hataları, ekonomik krizler, strateji ve karar mekanizmasındaki hatalar sonucu meydana gelebilmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı kapsamında Öz Sermaye kalemleri "5-ÖZKAYNAKLAR" grubu altında takip edilmekte bu grup içerisinde de "570-Geçmiş Yıllar Karları", "580-Geçmiş Yıllar Zararları" hesapları bulunmaktadır. Makalemizde 'Geçmiş Yıllar Zararları'nın mahsubuna yönelik değerlendirmelere yer verilecektir.

II- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU

Kurumlar Vergisi mükellefleri bir takvim yılında elde ettikleri kazancı veya faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan zararları, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden ayın 25'nci günü sonuna kadar beyan ederler. Dönem faaliyeti karla sonuçlanmış ise vergi matrahının hesabında var ise önceki yıllar zararlarını indirim konusu yapabilirler. Ancak sözkonusu zararların mahsubu belirli şartlara bağlanmıştır.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

A. Yurtiçi Zararların Mahsubu :

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 kanuni 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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bahse konu 9/1-a maddesi uyarınca geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir.

- Zarar mahsubu Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinden yapılacaktır.

Kurum kazancından mahsup edilen zararlar ile ertesi yıllara devreden zararların hangi dönemle ilgili olduğu ayrı ayrı belirtilecektir. Zararlar beş yıldan fazla nakledilemez. Herhangi bir yıl zararı en fazla takip eden beş yılın kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Örn. 2005 dönemine ait zarar en son 2010 dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde indirilir.

B. Yurtdışı Zararların Mahsubu :

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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-b maddesinde Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere kurumların, yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarının Türkiye'de beyan edilecek olan kurum kazancından mahsubu belirli esaslara bağlanmış ve bu konuyla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.



Bu istisnanın şartları aşağıdaki gibidir.

Denge İzmir Bağımsız Denetim ve
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
1456 Sk. Punta İş Merkezi
No: 10/1 Kat: 13 Alsancak / İZMİR
Tel: (232) 421 26 00 Faks: (232) 421 26 01
info@dengeymm.com.tr

-Yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararların mahsup edilebilmesi için söz konusu zararların Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması ve beş yıldan fazla nakledilmemesi,

-Yurt dışı faaliyet zararlarının belgelendirilmesi,

-İlgili döneme ait hesapların o ülkede denetim yetkisine haiz kuruluşlarca bağlanan raporun vergi dairesine verilmesi veya

Denetim yetkisine haiz kuruluşun bulunmaması halinde, vergi beyannamesinin, bilanço ve gelir tablosunun yabancı ülkenin yetkili makamlarına onaylatılması veya Türk elçiliklerine, konsolosluklara, Türk menfaatlerini koruyan temsilciliğine onaylatılarak vergi dairesine verilmesi,

-Her yıl için denetim yaptırılması,

-Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararının, yabancı ülkede elde edilen kazançlardan mahsup edilmesi veya gider olarak yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider olarak yazılmadan önceki tutarın yazılması,

-Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye'de genel netice hesaplarına kaydedilmesi

C. Zarar Mahsubunda Dikkat Edilecek Hususlar :

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip **beş** hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

Geçmiş yıl zararı, mahsup imkanının doğduğu ilk hesap döneminde kurum kazancından mahsup edilmelidir.

Geçmiş yıl zararları aynı zamanda geçici vergi beyannamelerinde de mahsup konusu yapılabilir.

Geçmiş yıl zararları, K.V.K.'nın 10/1-c maddesinde belirtilen bağış ve yardımların indirilebilecek üst sınırının tespiti açısından da önem taşımaktadır. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki **[Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]** tutardır.

Mükellefler, belli bir dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmedikleri takdirde, bu haklarından vazgeçmiş kabul edilirler. Gelecek dönemde bu haklarını kullanma imkanı ortadan kalkmaktadır. Zarar mahsubunda yıl atlanmaması, en eski yılın zararından başlanarak sırasıyla düşülmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi beyannamesinde ticari zarar değil **mali zarar** mahsup edilmelidir.

III. ZARAR MAHSUBUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1- Tasfiye, Birleşme, Devir ve Nevi Değişikliği Durumlarında Zarar Mahsubu

1-a) Tasfiye Halinde

Tasfiye, işletmenin tüm alacaklarının tahsili, mevcutlarının paraya çevrilmesi ve tüm borçlarının ödenmesi sonucunda faaliyetin ve tüzel kişiliğin son bulması işlemlerinin tümüdür. Dolayısıyla, bahsedilen işlemlerin tamamının aynı dönemde gerçekleşmemesi de mümkündür. Farklı dönemlerde farklı mali sonuçların elde edilmesi olası bir durumdur. Örneğin, ilk tasfiye döneminde kar çıkmasına rağmen tasfiye sonucunun zarar olması söz konusu olabilir.

Tasfiye kârının hesaplanması sırasında, K.V.K.'nun indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınacaktır.

Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacaktır.

Tasfiye dönemleri itibarıyla verilen beyannamede kar çıkması halinde firmanın geçmiş yıl zararları var ise bu kardan mahsubu mümkündür. Yine tasfiye sonucunda tasfiye karı oluşmuş ise tasfiye sonucunda verilen beyannamede de önceki yıllara ait zararlar beyanname üzerinde mahsup edilir. Tasfiye sonucunda hala geçmiş yıl zararları kalmış ise ortada şirket kalmadığından herhangi bir işlem yapılamayacaktır.

Tasfiye işlemlerinde K.V.K.'nun 17.maddesindeki hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

1-b) Birleşme Halinde

Türk Ticaret Kanunu'nun 451-454. maddelerindeki birleşme ve devir halleri tasfiyesiz infisah olarak kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde "Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir." ifadesine yer verilmiştir.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede birleşme hallerine ilişkin olarak, kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki devirlerde, belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla, birleşen şirketin zararlarının, birleşilen şirket tarafından

indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, 18.madde kapsamındaki birleşmeler ile ilgili olarak, herhangi bir zarar mahsubundan bahsedilmemiştir.

Dolayısıyla, 19.maddedeki şartları içermeyen birleşmelerde, birleşen şirkete ait geçmiş yıl zararlarının birleşilen şirketin dönem kazancından mahsup edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, birleşme sonucunun zarar olması halinde de bu zararın, birleşilen kurumun kazancından indirilebilmesine imkan bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, birleşen şirkete ait olan geçmiş yıl zararlarının, birleşme kararının bulunması halinden, bu kardan mahsup edilebileceği tabiidir.

1-c) Devir Halinde

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi birleşme mevzuunu düzenlemiş olup, bahse konu birleşme işlemlerinden belli şartları taşıyanlar, kanunun 19. maddesinde ayrıca bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve yine aynı kanunun 20.maddesi ile de bir takım vergisel avantajlar sunulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-a maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun devir ve tam bölünme yoluyla infisah eden kurumların birikmiş zararlarının belirli şartlar dahilinde devralan kurumlar tarafından mahsup edilmesi mümkündür.

Anılan maddede yapılan düzenlemede, zarar mahsubu için aranan şartlar aşağıdaki gibidir.

- 1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20/1'nci maddesi çerçevesinde yapılan devir işlemlerinde devralan kurum tarafından indirilebilecek geçmiş yıl zarar tutarının, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını aşmaması gerekir.
- 2- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20/2'nci maddesi çerçevesinde yapılan tam bölünme işlemlerinde devralan kurum tarafından indirilebilecek geçmiş yıl zarar tutarının, bölünen kurumdaki özsermayenin devralınan tutarını aşmaması ve devralınan zararın devralınan kıymetle orantılı olması gerekmektedir. Tam bölünme yoluyla infisah eden kurumların varlıkları birden çok kuruma intikal ettiği için, mahsup edilecek zarar tutarı her bir kurumun devralacağı öz sermaye tutarına göre ve devraldığı kıymetlerle orantılı olarak hesaplanacaktır. Maddedeki devralınan öz sermaye sınırı, bölünen kurum zararının en fazla ne kadarlık kısmının devralan kurumlarca mahsup edilebileceğini gösteren üst sınırdır. Ancak zarar mahsubunda bu üst sınır esas alınmayıp; bölünen kurumun mahsup edilebilir toplam zararı, devralınan kıymetlerin dağılımına uygun olarak devralan şirketler arasında paylaşılacak ve bu şekilde dağıtılan zararların mahsup hakkı da her halükarda devralınan öz sermaye ile sınırlı olacaktır.
- 3- Devir veya tam bölünme suretiyle devralınan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

- 4- Devir veya tam bölünme suretiyle devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi gerekir.

Devir veya bölünmenin amacına aykırı şekilde 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 arıza hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Yukarıda yer verilen şartların ihlali halinde zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Diğer taraftan, devralınan zararlar devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecek olup, devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralınan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla mükelleflerce serbestçe belirlenebilecek ve özsermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları da iptal edilecektir. Özsermaye kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde ise bu kurumlar zararlarının mahsubu mümkün değildir.

1-d) Nevi Değişikliği Halinde

Sermaye şirketleri olan anonim ve limited şirketlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki devir hükümlerine uygun olarak nevi değiştirmeleri (limited şirketin anonim şirkete yahut anonim şirketin limited şirkete dönüşmeleri) halinde de geçmiş yıl zararlarının gelecek yıllar kazançlarından mahsubu mümkündür.

IV. İŞ ORTAKLIKLARINDA ZARAR MAHSUBU

Kurumlar, dilerlerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.

İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar (KVK/2-7.madde).

İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

V. TİCARİ ZARAR – MALİ ZARAR AYIRIMI

Kurumlar Vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararı olarak ticari zarar değil, **mali zarar** gösterilmelidir. Bu hususa dikkat edilmelidir. Ticari kar-zarar tekdüzen hesap sistemi, sermaye piyasası mevzuatı ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları uyarınca bir hesap dönemi sonunda ortaya çıkan sonuçtur. Mali kar-zarar ise vergi mevzuatı uyarınca vergi matrahına esas teşkil eden tutardır. Şöyle ki;

- a) Vergi kanunlarına göre bazı giderler vergi matrahının tespitinde indirilmesi kabul edilmemektedir.
- b) Yine bazı gelirler vergi matrahının tespitinde vergi istisnası hükümlerine tabidir; matraha dahil edilmez.
- c) Şirket varlıklarının değerlemesinde vergi mevzuatında yer alan değerlendirme esasları Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Mevzuatı değerlendirme ölçütlerinden farklıdır.

Yani vergi matrahı hesaplanırken bazı giderler vergi kanunlarında gider olarak kabul edilmez (K.K.E.G.), bazı gelirler de vergiden istisnadır. Ayrıca vergi mevzuatı vergi matrahı için yasada açıkça belirtilen değerlendirme ölçütlerini kabul eder. İşte bu unsurlar ticari kar veya zararı ile mali kar veya zararın farklı olmasına yol açar.

Maalesef uygulamada kurumlar vergisi beyannamesinde ticari zarar tutarının gösterilmesi durumlarıyla karşılaşmaktadır. Bu da kurumlar vergisi matrahını etkilemekte ve ödenecek verginin eksik olarak tahakkuk etmesine neden olmaktadır.

VIII. SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanununa göre geçmiş yıl zararlarının mahsubu belirli şartlar dahilinde gerçekleşmektedir. Mükelleflerin zarar mahsubunda yukarıdaki açıklanan hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

Kaynaklar

- Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Kurumlar Vergisi Tebliği,
- Türk Ticaret Kanunu,
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009 (Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını),
- Mehmet Emin AKYIOL Yaklaşım Dergisi /Nisan 2010 /Sayı:208
- Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş. (Serkan BAŞAR makalesi)
- Mehmet MAÇ Yaklaşım Dergisi /Ağustos 2006 /Sayı:164,
- Cem ŞENGÜL 15 Nisan 2010 makalesi
(www.malibilgi.net adresinden alınmıştır),
- Vergi Bültenleri -2009 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesi
(www.ymm.net adresinden alınmıştır),