

KURUMLARIN GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Fahrettin AÇAR*

ÖZ

İşletmelerin kurulmasındaki ana gaye kâr elde etmektedir. Bu gaye bazen gerçekleşebilirken bazende gerçekleşmeyebilir. Tek düzen muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde yer alan dönemselik ve tahakkuk kavramları gereğince işletmelerin faaliyet sonuçları temel olarak bu iki kavram çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu kavramlar çerçevesinde işletmelerin bir hesap dönemi içinde giderlerinin gelirlerini aşması halinde zarar oluşmaktadır. Oluşan bu zararlar sonraki yıllarda vergi matrahının hesaplanması aşamasında dikkate alınması için Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemede mükelleflerin geçmiş yıl zararlarının sonraki 5 yılda oluşan kârdan mahsup edilmesi için belli hususların tam ve zamanında yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu hususların eksik veya zamanında yapılmaması halinde vergi ziyai durumu söz konusu olmaktadır. Verginin ziyaa uğraması halinde mükelleflere ayrıca 1 kat vergi cezası da kesilmektedir. İşletmelerin cezalı tarhiyatlarla karşılaşmaması için kanun maddesinde ve kurumlar vergisi genel tebliğinde belirtilen hususların tam ve zamanında yapılması gerekmektedir. Makalemizde kurumların kendi faaliyetleri sonucunda oluşan zararlarının mahsubu, tam bölünme suretiyle alınan işletmelere ait zarar mahsubu ve devir yoluyla alınan işletmelere ait zarar mahsubu hususlarında bir rehber olması amacıyla ayrıntılı olarak değinilecektir.

Anahtar Sözcükler: Kurum, Zarar, Beyanname, Devir, Tam bölünme

1-GİRİŞ

İşletmelerin kuruluşundaki temel gaye kâr elde edebilmektir. Bu gayeye ulaşmak için girişimciler sermaye ve organizyonu bir araya getirerek bu amaca ulaşmaya çalışmaktadırlar. İşletmeler bu amaca çoğu zaman ulaşabilirken bazende zarar elde edebilmektedirler. Ülkemizde kurumların vergilendirilmesi sistemi kazancın elde edilmesi sonucunda oluşan kazançtan belli bir oranın

* Vergi Müfettişi

vergi olarak devlete ödenmesi usulüne dayanmaktadır. Kurumların faaliyetleri sonucunda zarar doğması halinde söz konusu zararın sonraki yıllarda oluşan kârdan mahsup edilebilmesi için kurumlar vergisi kanununun 9'uncu maddesinde kurumların zarar mahsupları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler kapsamında kurumlar oluşan zararlarını sonraki 5 yılın kârlarından mahsup edebilmesi ile ilgili hüküm yer almaktadır. Kurumlar Vergisi kanunu 9'uncu maddesinde ayrıca kurumların tam bölünmeden dolayı aldıkları kurumlara ait zararlar ile kurumların top yekün devir aldıkları kurumlara ait zarar mahsupları ile ilgili usul ve esasları da düzenlenmiştir.

2- DEĞERLENDİRME

Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar sonraki yılların kârların mahsup edilebilecektir. Kurumların bir hesap dönemi faaliyetlerinin sonucunda zarar doğması halinde söz konusu zararların ilgili yılın yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmiş olması ve her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Kurumların bu şekilde kendi zararlarının sonraki yılların karlarından mahsup edebilmesinde herhangi bir sakınca yoktur. Kurumlar kârın olduğu dönemde geçmiş yıl zararları varsa ve bu zararı ilgili yılın kârından mahsup edilmezse sonraki yılların kârlarından mahsup edilmesine izin verilmemektedir. Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır. Kurumlar ilgili yılda indirim konusu yapmadıkları zarar mahsuplarını sonraki yıllarda düzeltme beyannamesi vererek de zarar mahsubu yapamayacaklardır. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı bu konu ile ilgili verdiği 03.05.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2010.28.-74 sayılı özelgesinde; "Birden fazla dönemin zararları sonuçlanması durumunda, zarar mahsubunda en önceki yıl zararından başlanmak suretiyle mahsup işlemi yapılmalıdır. Zarar mahsubunun azami beş yıllık süre içerisinde yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılmaktadır. Buna göre geçmiş yıllara ait zararların, beş yıllık süre içinde olmak kaydıyla, dönem

kârının mevcut olduğu ilk dönemden itibaren mahsup edilmesi gerekmekte olup dönem kârının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının, sonraki dönemlerde mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.” Şeklinde görüş vermiştir.

Kurumların zararlarının mahsubunda belirtilen 5 yılın birbirini takip eden 5 yıl olarak dikkate alınması gerekmektedir. Kanunun 9’uncu maddesinde yazılan hususlara aykırı olarak yapılan zarar mahsupları ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş olur ve buna bağlı olarak vergi idaresi tarafından VUK’un 344’üncü maddesine göre 1 kat vergi ziyayı cezası da kesilmektedir.

2.1 Devir Alınan Kurumlara Ait Zarar Mahsubu

Kurumlar yatay veya dikey büyümelerine karşılık olarak kendileri ile aynı faaliyette bulunan veya çok farklı faaliyet alanında bulunan işletmeleri bünyelerine alabilmektedir. Söz konusu bir kurumun diğer bir kurumu tümten alması haline devir denilmektedir. Devir alınan şirketin geçmiş yıl zararlarının bulunması halinde devralan kurum tarafından geçmiş yıl zarar mahsubunun yapılması için kanununda düzenlemeler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararların kurumlar tarafından indirim konusu yapılabilecektir. Kanun koyucu devralınan şirketin zarar mahsubunda bir sınırlama koyarak ve bu sınırlama devralınan kurumun öz sermayesi kadar bir tutarı geçmiş yıl zararı olarak dikkate alıp devralan kurumun karından mahsup edilebilecektir. Kanun koyucu bu sınırlama ile beraber devralan kurumun vergi matrahının aşınmasının önüne geçmiştir.

Vergi Usul Kanununun 192’inci maddesinde öz sermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder denilerek öz sermayeyi tanımlamıştır. Devir alınan kurumun sermayesinin negatif olması halinde herhangi bir zarar mahsubu söz konusu olmayacaktır. Devir alınan kurumun zarar mahsubunun yukarıda belirtilen şartlarla sağlanmakla beraber aşağıda iki şartın da yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

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

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi gerekmektedir.

2.2. Tam Bölünme Suretiyle Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde tam bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün 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 verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmünde olduğu tanımlanmıştır. Mezkûr kanunun 9'uncu maddesinde, tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranılacağı ifade edilmiştir. Bu şartlar tam bölünmeye konu olan işletmeler tarafından yerine getirilmiş olması gerekir.

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 gerekmektedir.

Yukarıda yer alan şartlarla beraber devralınan kurumun faaliyetine bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi gerekmektedir.

Örnek: Ecrin A.Ş. aktif toplamı 50.000.000TL öz sermayesi 40.000.000TL geçmiş yıl zararı toplamı ise 20.000.000TL'dir. Söz konusu Ecrin A.Ş. tam bölünme suretiyle X ve Y şirketleri tarafından tam bölünme suretiyle devir alınmıştır. Ecrin A.Ş.'nin aktif toplamının %50'nü ve öz sermayesinin %20'sini X A.Ş. tarafından devir alınmıştır. Geriye kalanı ise Y A.Ş. tarafından satın alınmıştır. Bu kapsamda X A.Ş. tarafından Ecrin A.Ş. ye ait indirim konusu yapabileceği toplam geçmiş yıl zararı toplamı aşağıda gösterildiği hesaplanacaktır.

X A.Ş. tarafından ECRİN A.Ş’den devir aldığı tutarlar aşağıdaki gibidir.

Devir alınan aktif toplamı: $50.000.000 * 0,50 = 25.000.000\text{TL}$

Devir alınan öz sermaye: $40.000.0000 * 0,20 = 8.000.0000\text{TL}$

Mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararının üst sınırı: $20.000.000 * 0,50 = 10.000.000\text{TL}$ olmasına rağmen devir alınan öz sermaye tutarı $8.000.000\text{TL}$ olduğundan mahsup edilecek geçmiş yıl zararı toplamının üst sınırı $10.000.000\text{TL}$ değil **8.000.000TL** olacaktır.

2.3.Kısmı Bölünmenmede Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi kanun 19’ucu maddesinde tanımlanan kısmi bölünme sonucunda devir alan kurum devir alınan kurumun geçmiş yıl zararını mahsup edilmesi ile ilgili herhangi bir kanuni düzenleme yapılmamıştır.

3-SONUÇ

Kurumlar için faaliyet sonucunda kâr elde etmek ne kadar doğal bir sonuç ise zarar etmekte o kadar doğal bir sonuçtur. Kurumlar Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinde kurumların faaliyet sonucunda zarar doğması halinde söz konusu zararları sonraki beş yılın kârından mahsup edilebilmesi ile ilgili yasal düzenleme yapılmıştır. Bu zararların mahsup edilebilmesi için ayrıca kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve bu her yılın zarar tutarının beyannamede ayrı ayrı gösterilmiş olması gerekmektedir. İlgili yılda kâr oluşması halinde geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmemesi halinde sonraki yıllarda geçmiş yıl zararları hiçbir şekilde mahsup edilemez. Ayrıca geriye doğru olarak düzeltme beyannamesi verilse bile bu haktan tekrar yararlanılamayacaktır. Kurumların devir aldıkları kurumların zararlarının mahsubunda ise devir aldıkların kurumun öz sermaye tutarı kadar kısmını mahsup edebileceklerdir. Tam bölünme suretiyle devir alınan kurumların zararlarının mahsubunda ise tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlar indirim konusu yapılabilecektir. Bu zararların indirim konusu yapılabilmesi için de devir alınan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve devir alınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle

devam edilmesi gerekmektedir. Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

KAYNAKÇA

I seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2007, 03 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 26482)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 06 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10700)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu(1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 21 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26205)

B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2010.28.-74 sayılı özelge (03.05.2011)