

Not: Makaleler yazarın kişisel görüşünü ifade etmekte olup kaleme alındığı tarihteki mevzuat düzenlemeleri açısından geçerlidir. Daha sonra meydana gelecek değişimler uygulamada farklılık yaratabilir. Bu nedenle makale tarihini göz önünde bulundurunuz.

**06.05.2020**

## **Konu: Kurumlar ve Gelir Vergisinde Zarar Mahsubu, İdare ve Yargının Görüşü, Bazı Özellikli Konular.**

Gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse de Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre 5 yılı aşmamak şartıyla geçmiş yıl zararlarının mahsubu mümkündür.

Bununla birlikte, bazı faaliyetlerden doğan zararların diğer faaliyetlerden doğan kazançtan mahsubu birtakım koşullara bağlanmıştır.

Ancak, uygulamada gözden kaçırılması muhtemel noktaların olması yanında, Maliye İdaresi ile yargı kararları arasında konuyla ilgili görüş farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

### **1. Kurumlar Vergisi Yönünden Zarar Mahsubu.**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre matrahın tespitinde beyannameye her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla son beş yıla ait geçmiş yıl zararları mahsup edilebilmektedir.

Burada temel nokta bu zararların mahsup süresinin beş yıllı sınırlandırılması olsa da, "zarar" kavramının ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

Bilindiği gibi, basit olarak ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderler eklenip, indirim ve istisnaların düşülmesiyle kurumlar vergisi matrahına ulaşılmaktadır. Kurumlar vergisi matrahı aynı zamanda "mali kâr" olarak nitelendirilmektedir.

Yani, 100 TL ticari kâr elde eden bir mükellefin 20 TL KKEG'si, olması durumunda mali kârı yani matrahı 120 TL olacaktır. Aynı mükellefin ticari kazancının içinde kurumlar vergisinden istisna olan 50 TL'lik kazancı varsa mali kâr 70 TL olarak hesaplanır.

Ayrıca ticari zararı bulunan bir mükellefin mali kârı çıkabilir. Aynı mükelleflerin 100 TL ticari zararı, 250 TL kanunen kabul edilmeyen gideri varsa mükellefin matrahı (mali kârı) 150 TL olacaktır.

Mali zarar da mali kâr gibi aynı formülle hesaplanmaktadır. Ticari kârı olan bir anonim şirketin, kurumlar vergisinden istisna edilmiş faaliyetleri nedeniyle mali zararı bulunabilir. Örneğin bir mükellefin,

Ticari kârı: 200 TL  
KKEG'si: 10 TL  
İstisna kazancı: 250 TL

ise mali zarar 40 TL hesaplanacak, kurumlar vergisi matrahı olmayacaktır.

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.



Ticari ve mali kâr/zarar kavramları arasındaki farkı bu şekilde açıkladıktan sonra, **kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararının ticari zarar değil, “mali zarar” olduğunu belirtebiliriz.**

Geçmiş yıl zararlarının mahsubuyla ilgili en sık yapılan hatalardan birinin mali zarar yerine gelir tablosunun dibindeki ticari zararın indirildiği düşünülürken doğru tutarın, yani mali zararın mahsubu önem arz etmektedir.

Zaten mali zarar tutarı beyanname düzenleme programında “gelecek yıla devreden cari yıl zararı” satırında otomatik olarak gösterilmektedir. Mahsup edilecek zarar tutarı geçmiş yıl beyannamelerinin bu satırından kolayca bulunabilir.

Ayrıca maddede her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği de bir başka şart olarak gösterilmiştir. Yani örneğin 2019 yılı beyannamesinde mahsup edilecek birden fazla yıla ait zarar olması durumunda her yılın zararının ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Ancak, kurumlar vergisinden mahsup edilecek zarar mali zarar olmakla birlikte, Ticaret Kanunu uygulaması açısından kâr dağıtım tablosunda mahsup edilecek tutarın ticari zarar olacağını da hatırlatmak isteriz.

Kurumlar vergisi yönünden zarar mahsubuyla ilgili diğer özellikli durumlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

## **Cari Yıl Beyannamesinde de Zarar Edilse Dahi Geçmiş Yıl Zararı Gösterilmelidir.**

Maliye İdaresine göre, zarar mahsubu yapılmayan yani yine zarar edilen cari yıl beyannamesinde de geçmiş yıl zararları gösterilmelidir. Yani 2017 ve 2018 yıllarında mali zararı bulunan mükellefin, 2018 yılı beyannamesinde 2017 yılına ilişkin zararının gösterilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde 2019 yılında matrah olması durumunda 2017 yılı zararının mahsubu mümkün değildir.

Bununla birlikte, benzer bir durum için verilmiş olan 09.06.2011 Tarih ve 679 Sayılı Özelgede “*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 verilmiştir.

Dolayısıyla zararın mahsup edilemediği yıl beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararının düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle sonraki yıllarda mahsubuna bir anlamda izin verilmiştir.

## **Geçici Vergi Beyannamesinde de Zarar Mahsubu Mümkündür.**

Cari yıl kazancının bulunması durumunda geçmiş yıl zararları geçici vergi beyannamesinde de indirilebilir. Ancak kurumlar vergisi beyannamesinden farklı olarak,

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.



bu zararlar her yıl için ayrı ayrı yazılmak suretiyle değil, toplu olarak geçici vergi beyannamesinde gösterilebilmektedir.

## Zarar Mahsubuna Zararın Bulunduğu En Eski Yılda Başlanmalıdır.

Konu ile ilgili 03.05.2011 Tarihli Özelgede birden fazla dönemin zararlar sonuçlanması durumunda, zarar mahsubunda en önceki yıl zararından başlanmak suretiyle mahsup işlemi yapılması gerektiği açıklanmıştır. Yani 2017 ve 2018 yıllarında zarar eden bir mükellefin 2019 yılında matrahının bulunması durumunda öncelikle 2017 yılı zarar mahsup edilmelidir.

Zaten mahsup yönünden 5 yıllık bir süre sınırı olduğundan sonraki yıllara ait zararın daha erken mahsup edilmesi önceki yıla ait zararın mahsup edilememesi ihtimalini doğuracaktır.

## Kârın Olduğu Yıl Mahsup Edilmeyen Geçmiş Yıl Zararının Sonraki Yıllarda Mahsubu Konusunda İdarenin Yorumu ve Yargı Kararları Farklıdır.

Yine yukarıda açıkladığımız 03.05.2011 Tarihli Özelgede 2002, 2003, 2004 ve 2006 yıllarında zarar eden mükellefin, 2002 ve 2003 yılı zararını matrah bulunan 2005 yılında mahsup etmeyip, 2007 yılında mahsup etmesinin **dönem kârının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararının sonraki dönemlerde mahsup edilemeyeceği gerekçesiyle mümkün olmadığını belirtmiştir.**

Konuya ilişkin yargı kararları ise, idare uygulamasının tersine, geçmiş yıl zararlarının beş yıllık süre içinde herhangi bir zamanda mahsubunun mümkün olduğu yönündedir.

Konuya ilişkin örnek bir davada, mükellefler öncelikle vergi mahkemesi tarafından haklı bulunmuş, Danıştay tarafından da ilk derece mahkemesinin kararı onanmıştır.

## Geçmiş Yıl Zararlarının Sermaye Azaltımı Yoluyla Yok Edilmesi Zarar Mahsubu İmkânını Ortadan Kaldırmaz.

Zarar nedeniyle sermayesi karşılıksız kalan yani zararlarının sermayeye oranı yüksek oranlara ulaşan şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesi gereği, söz konusu sermaye kaybını, geçmiş yıl zararları ve sermaye hesaplarını birbirinden mahsup ederek, yani sermaye azaltımı yoluyla yok edebilmektedirler.

Geçmiş yıl zararlarındaki bu azalış bunların matrahtan indirilmesi hakkını ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü bu işlem önceki yıllara ait mali zararı etkilememektedir.

## Matrah Artırımı Yapılan Yıllara Ait Geçmiş Yıl Zararının Sadece Yarısı Mahsup Edilebilmektedir.

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.



Hem 6736 Sayılı Kanun, hem de 7143 Sayılı Kanunlar uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıla ait zararların %50'si mahsup edilebilecektir.

## Devir ve Bölünme Durumlarında Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, devir halinde devralınan kurumun, tam bölünme durumunda ise bölünen kurumun özsermaye tutarını geçmeyen zararları kazançtan indirilebilmektedir.

Bunun için koşullar,

-Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süresinde verilmiş olması,

-Devir veya bölünme sonucunda zarar mahsubu yapacak kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi.

Olarak belirlenmiştir.

## İstisna Faaliyetlerden Doğan Zararların Düşülmesi Mümkün Değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, kurumların kurumlar vergisinden istisna faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Örneğin, serbest bölgede imalat faaliyetlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bu nedenle bu bölgelerde istisna kapsamında faaliyette bulunan bir mükellefin bu faaliyete ilişkin zararını serbest bölge dışındaki işinden doğan kazançtan indirmesi mümkün değildir.

Bu işlem ise söz konusu zararın ticari bilanço kârına KKEG olarak eklenmesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir.

## Geçmiş Yıl Zararı Mahsubunun Zamanaşımı ve Muhafaza/İbraz Yükümlülüğü Süresine Etkisi.

Vergi Usul Kanunu'na göre zamanaşımı ve muhafaza/ibraz yükümlülüğünde süre 5 yıl olmakla beraber, geçmiş yıl zararının mahsup edilmesi durumunda, bu süreler mahsubun yapıldığı yıldan itibaren işlemeye başlayacaktır.

Yani, 2014 yılı zararının 2019 yılı kârından mahsup edilmesi durumunda 2014 yılı için de zamanaşımı ve defterlerin muhafaza süresi 2019 yılından itibaren tekrar başlayacak 2024 yılı sonunda bitecektir.

## Yurtdışı Zararların Mahsubu

Zarar mahsubuna ilişkin KVK'nın 9'uncu maddesine göre, 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 yapılabilecektir.

## Terk Edilen İşe Ait Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

17.04.2014 Tarihli Özelgeye göre 2012 yılında terk edilen serbest meslek faaliyetine ilişkin zararın 2013 yılında yeniden başlanan mükellefiyette indirimine konu edilebilecek geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Bu nedenle Maliye'nin görüşü, sona erdirilen faaliyete ait zararın, sonradan açtırılan mükellefiyetten doğan kazançtan indiriminin mümkün olmadığı yönündedir.

## 2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu.

GVK'nın 88'inci maddesinde iki tür zarar mahsubu düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi gelir unsurlarından doğan zararın diğer gelir unsurlarından mahsubu, ikincisi ise geçmiş yıl zararlarının mahsubudur.

Maddeye göre, gelir unsurlarından doğan zararların, diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlara mahsubu mümkündür.

Örneğin, muayenehanesinde doktorluk yapan ve serbest meslek erbabı olan bir mükellefin, aynı zamanda tıbbi malzeme satışı faaliyeti nedeniyle ticari kazancı olması durumunda, vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesinde, elde edilen mesleki kazançla ilişkin kârından ticari faaliyetine ilişkin zararı mahsup edilebilecektir.

Bu durumun istisnası ise gelir vergisinde yedi gelir unsurundan biri olan diğer kazanç ve iratlardan (değer artış kazancı ve arazi kazançlar) doğan zararların diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan düşülmesinin mümkün olmamasıdır.

Bu nedenle, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde satılan taşınmazların değer artış kazancına tabi olduğu düşünüldüğünde, bu satıştan zarar doğması halinde söz konusu zararın diğer gelir unsurlarından edilen kârlardan mahsubu söz konusu olamayacaktır.

Zarar mahsubuna ilişkin maddedeki ikinci düzenleme ise geçmiş yıl zararlarına ilişkindir. Buna göre, yukarıdaki mahsuplar sonucu kapatılmayan zararlar, beş yıl aşılmamak şartıyla sonraki yılların gelirlerinden indirilebilecektir.

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.



Ayrıca menkul ve gayrimenkul sermaye iradında gider fazlalığı sayılmayan giderlerin zarara yol açması durumunda bu giderlere ilişkin zararların da gerek beyannamenin ait olduğu yılda, gerekse de sonraki yıllarda zarar mahsubu yapılması mümkün değildir.

Bu tür giderlere örnek olarak;

-gerçek gider yönteminin uygulandığı durumda, konut olarak kiraya verilen taşınmazların beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i,

-sahibi oldukları konutu kiraya verenlerin kira ile oturdukları konuta ait kira bedeli,

Gösterilebilir.

Bu nedenle, GVK' ya göre bu tür giderler dolayısıyla GMSİ için gider fazlalığı doğması durumunda oluşan zararın, diğer gelir unsurlarından indirilmesi ve sonraki yıla devretmesi mümkün olmayacaktır.

Örneğin ticari kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin kira gelirinin yıllık 30.000 TL ve konutun iktisap bedelinin %5'i ve oturduğu kira bedelinin toplamının 35.000 TL olması durumunda GMSİ'den doğan zarar 5.000 TL olacaktır. Ancak söz konusu giderlerin Kanuna göre gider fazlalığı sayılmaması nedeniyle bu zarar ticari kazançtan düşülemeyecektir.

Benzer şekilde aynı mükellefin ticari kazancının bulunmadığını ve sadece GMSİ yönünden beyanname verdiğini varsaydığımızda giderlerin tahsil edilen kira tutarından fazla olması durumunda matrah oluşmayacak, ancak 5.000 TL'lik zarar ise ertesi yıla devredilemeyecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Hazır Beyan Sistemi'nde gider fazlalığı sayılmayan bu kalemlere ilişkin beyanname verilirken Sistemin doğru şekilde buna göre programlanmış olduğu görülecektir.

Yani, Hazır Beyan Sistemi üzerinden gelir vergisi beyannamesi verilirken GMSİ bölümünde bu tür bir gider olması durumunda zarar diğer gelir unsurlarından düşülmesi mümkün değilken, gider fazlalığı sayılan giderlerde ise tam tersi bir durum geçerlidir.

Beyan edilen verginin doğruluğu ve cezalı bir tarhiyatla karşılaşılması yönünden böyle özellikli konular için Sistemin bu şekilde programlanmış olması oldukça yerindedir.

**(Hazırlayan: Aytaç AYGÜN, Vergi Hizmetleri Direktörü)**