**Zarar Mahsubu**

**Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Uygulanacak Zarar Mahsubu**

**I- GİRİŞ**

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 akşamına kadar beyan ederler. Dönem faaliyetleri karla sonuçlanmış ise vergi matrahının hesabında var ise önceki yıllar zararlarını indirim konusu yapabilirler.

İşletmelerin temel kuruluş amacı kâr elde etmektir. Fakat bazen yatırım kararlarındaki hatalar, bazen işletmelerin içinde bulundukları sektördeki olumsuzluklar, bazen de ülke ekonomilerinde ki durgunluklar işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda zarar etmelerine sebep olmaktadır. Geçmiş yıllar zararların mahsubu konusu kurumlar vergisi kanununun 9 maddesinde düzenlenmiştir. Ancak söz konusu Zaraların mahsubu belli şarlara bağlanmıştır. Bu yazımızda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kurumlarda zarar mahsubunun esaslarına ilişkin hükümlerinin açıklanmasına çalışılacaktır.

**II- YASAL DÜZENLEME**

Konu ile ilgi açıklamaya geçmeden önce Ticari Zarar - Mali Zarar ayırımının yapılması faydalı olacaktır. Kurumlar Vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararı olarak ticari zarar değil, mali zararlar gösterilmelidir. Bu hususa dikkat edilmesi önemlidir. Aralarında büyük farklar olabilir

Ticari kar-zarar tekdüzen hesap sistemi, sermaye piyasası mevzuatı ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları uyarınca bir hesap dönemi sonucunda ortaya çıkan kardır.

Mali kâr-zarar ise vergi mevzuatı uyarınca o dönemde ödenmesi gerekecek vergiye esas teşkil eden tutardır. Şöyle ki;

- Vergi kanunlarına göre bazı giderler vergi matrahının tespitinde indirilemez.

- Yine bazı gelirler vergi matrahının tespitinde vergi istisnası hükümlerine tabidir; matraha dahil edilmez.

Yani kurumlar tarafından dönem faaliyetleri sonucu ticari hükümlere göre tespit edilen Ticari Kar veya Zarar üzerinden vergi matrahı hesaplanırken, vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen bazı giderlerin eklenmesi, vergiden istisna edilen bazı gelirlerin eklenmesi suretiyle tespit edilen Mali Kar veya Zarar, Ticari Kar veya Zarardan farklı olmasına yol açar. Bu itibarla geçmiş yıllar zararların mahsubu konusunda Mali Zararın dikkate alınması gerekmektedir.

**A- YURTİÇİ ZARAR MAHSUBU**

KVK’nın 9. maddesinde, kurumların yurt içi ve dışı faaliyetlerinden doğan zararları ile devir aldıkları kurumlara ait zararların indirim esasları düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan düzenlemeye göre

 a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. 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 ziyaı doğmuş sayılır.

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

Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesidir.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılmaktadır.

Buradaki amaç, bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılmasıdır. Ancak, özellikle zararlı şirketlerin devir alınmasında devir alan kurumun vergi matrahını önemli ölçüde aşındırmasını önlemek için bir sınır getirilmiştir. Bu kıstas maddede öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar şeklinde ifade edilmiştir

**B- YURTDIŞI ZARAR MAHSUBU**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenlemeye göre,

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.

Kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamayacaktır. Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Madde hükmüne göre, kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan gider olarak indirebilmeleri için, faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kâr/zarar cetvelinin, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

 Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kâr/zarar cetvelinin, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk Elçilik veya Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Yurt dışı zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl, yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının, Türkiye’de beyan edilen kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Türkiye’de indirilen yurt dışı zararın, yabancı ülkede, elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, indirim veya yabancı para cinsinden belli olan söz konusu meblağ, T.C. Merkez Bankası’nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası’nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı’nın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlara göre söz konusu faaliyet sonuçları değerlendirilecektir.

Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgiali yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan indirilemeyecektir. Yukarıda belirtilen esaslara uymayan mükelleflerin yurt dışı zararlarının, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan indirilmesi mümkün değildir.

**III- SONUÇ**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan mali zararlar indirim konusu yapılmaktadır. Yukarda yapılan açıklamalar çerçevesinde  kurumların zarar mahsubu yapması sırasında aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir;

- Zararın beş yıldan fazla nakledilmemiş olması,

- Mahsubun yapılacağı beyannamede her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmiş olması,

- Mahsup edilecek geçmiş yıl zararının ilgili olduğu dönemin beyannamesinde yer alması, gerekmektedir.

- Yurt dışında 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 ibraz edilmesidir.

- Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunlu tutulmaktadır.

- Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması durumunda, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olmak zorundadır.