

KURUMLAR VERGİSİNDE ZARAR MAHSUBU

Seyit Yaşar

Gelir İdaresi Grup Müdürü, Türkiye, e-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr

I. GİRİŞ

Zarar bir işletmenin öz sermayesinde meydana gelen eksilmedir. Bir iktisadi birimin giderleri, gelirlerini aşınca aradaki fark sermaye eksilmesiyle karşılanır. Dolayısıyla, zarar, gelirin gideri aşması hali olarak ifade edilen karın zıddıdır.

Bu makalemizde kurumlar vergisi açısından zarar mahsubu konusuna değinilecektir.

II-YASAL MEVZUAT

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Zarar mahsubu’ başlıklı 9. Maddesinde;

“(1) 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 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;

Citation/Atf: YAŞAR, S. (2025). KURUMLAR VERGİSİNDE ZARAR MAHSUBU. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(1): 149-168.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Seyit Yaşar

E-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

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, bilanço 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.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir'' hükmü yer almaktadır.

III-DEĞERLENDİRME

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan açıklamalara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilecektir.

1. Geçmiş yıl zararları

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.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

2. Devir ve bölünme durumunda zarar mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

2.1. Öz sermaye tutarı

Öz sermaye, 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. Öz sermaye hesabında Kurumlar Vergisi Tebliğinin (12.1.5) bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır.

***Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

2.2. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

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

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsu-

bu 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 devralan 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.

2.3. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun sırası ve mahsup edilemeyen zarar tutarları

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.

Örnek : Özlem Tekstil AŞ, Yaşar Tekstil Ltd Şti’ni 02.08.2024 tarihi itibarı ile devir almıştır. Yaşar Tekstil Ltd. Şti’nin devir tarihindeki özsermaye tutarı 2.200.000 TL olup, geçmiş yıllar zararları aşağıdaki gibidir:

Yılı	
2020	1.250.000 TL Zarar
2021	800.000 TL Zarar
2022	500.000 TL Zarar
2023	100.000 TL Zarar
2024 Yılı1.Dönem	200.000 TL Zarar
TOPLAM:	2.850.000 TL Zarar

Yukarıda yapılan dökümden görüldüğü üzere, Yaşar Tekstil Ltd Şti’nin devir tarihi itibarıyla toplam zarar tutarı 2.850.000 TL’dir. Ancak, Özlem Tekstil AŞ tarafından mahsup edilebilecek geçmiş yıllar zararları toplamı, Yaşar Tekstil Ltd Şti’nin devir tarihi itibarı ile özsermaye tutarını aşamayacağından, ilgili zararın tamamının mahsup edilmesine olanak yoktur. Mahsup edilebilecek tutar, devir tarihi itibarıyla Yaşar Tekstil Ltd Şti’nin özsermayesi tutarı olan 2.200.000 TL’dir.

2.4. Devralınan Şahıs İşletmesinin Zararları

Devir işlemi sonucu devralınan işletmeye ait geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusunda ilgili kanun metninde sadece “devralınan kurumun” ifadesi kullanılmıştır. Yani devralınan bir kurum olmalı ki geçmiş yıl zararları kullanılabilir. Devir alan şirketin karından devrolan ferdi işletmenin geçmiş yıl zarar mahsubu, kanunda engelleyici bir hüküm olduğundan değil cevaz verici bir hüküm bulunmadığından dolayı mümkün bulunmamaktadır.

3. Yurt dışı zararların mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, 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 Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı za-

rarların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

3.1. Yurt dışı zararların tevsiki

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), 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 hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, 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 gelir tablosunun, 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.

3.2. Denetim yaptırma zorunluluğu

Yurt dışı zararlarını Türkiye’de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır.

Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için maddede belirtilen esaslara göre hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir.

Örnek: 2020, 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde kâr edip, 2024 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2024 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla

ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

3.3. Yurt dışında zarar mahsubu

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.

Örnek: (A) Kurumunun 2022 ve 2023 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt Dışı Faaliyet Sonucu (TL)	Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)
2022	25.000 ZARAR	10.000 KAZANÇ
2023	35.000 KAZANÇ	20.000 KAZANÇ

2024 yılı ile ilgili olarak yabancı ülkede verilen beyannamede 35.000.- TL kazançtan 25.000.- TL zarar düşülmek suretiyle 10.000.- TL karşılığı kazanç beyan edilmiştir. Kurumun 2023 ve 2024 yılları ile ilgili olarak Türkiye’de vereceği yıllık beyannamede beyan edeceği matrah aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	2023 Yılı	
Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)	10.000	KAZANÇ
Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)	25.000	ZARAR
Matrah	15.000	DEVREDEN ZARAR

	2024 Yılı	
Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)	20.000	KAZANÇ
Mahsup Öncesi Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)	35.000	KAZANÇ
Toplam	55.000	KAZANÇ
Geçmiş Yıl Zararı	15.000	ZARAR
Matrah	40.000	KAZANÇ

3.4. Geçmiş yıl faaliyet sonuçları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan yurt dışı zararların mahsubuna ilişkin hü-

küm, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da yer aldığından, kurumların geçmiş yıllara ilişkin yurt dışı faaliyet zararlarını yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tevsik etmeleri zorunludur.

3.5. Faaliyet sonuçlarının genel sonuç hesaplarına intikal ettirilme zamanı

Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi zamanı konusunda Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.9) bölümünde açıklamalar geçerli olacaktır.

3.5.1.Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye

alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı

ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasıca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Örnek: Türkiye’de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2023 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye’de 31/12/2023 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2023 – 30/6/2024 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

3.5.2. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, işin tamamlanmasından sonra ödenen faiz ve kur farklarının durumu

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaatata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye’ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye’deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra

doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

3.5.3. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlendirilmesi

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye’deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.5.4. Geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye’ye ithalinde değerlendirme

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye’ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

3.5.5. Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

3.5.6. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç veya hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde doğacak kur farklarının durumu

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği aşağıda açıklanmıştır.

3.5.6.1. Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

3.5.6.2. Yurt dışında devam etmekte olan işlere ilişkin hasılatın Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu

Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilir.

Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirileceği tabiidir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan kârlar, Türkiye'de

genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir.

IV-ÖZELLİK ARZ EDEN HALLER

1.Tasfiyenin Zararla Kapanması

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.

Örnek :

03/06/2021 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiye 15/4/2024 tarihinde tamamlanmıştır. Bu kurumda 03/06/2021 – 31/12/2021 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemini, 2021 ve 2022 yılları ikinci ve üçüncü tasfiye dönemlerini, 01/01/2024– 15/4/2024 tarihleri arasındaki dönem dördüncü ve son tasfiye dönemini oluşturacaktır.

Kurum;

I. Tasfiye döneminde	20.000.-TL..... Kazanç
II. Tasfiye döneminde	150.000.-TL.....Kazanç
III. Tasfiye döneminde	50.000.-TL..... Zarar
Son tasfiye döneminde	25.000.-TL.....Zarar

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde (5.000 + 37.500 =) 42.500.- TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr; [(20.000 + 150.000) – (50.000 + 25.000) =] 95.000.-TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 23.750.-TL olacaktır.

Bu durumda (42.500 – 18.750 =) 23 .750.- TL kuruma iade olunacaktır.(1 Seri No'lu KVK GT.)

2. Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndiriminin Yararlananların Durumu

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle Gelir

Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş ve 01/01/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08/03/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu maddede; *“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon (329 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 TL)Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.*

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1.İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2. numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki

indirim tutar sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10’unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer’i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında

artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

...

hükümlerine yer verilmiştir. Bahsi geçen indirim bir vergi indirimi olup beyanname üzerinde hesaplanan vergiden indirilecektir. Dolayısıyla Zarar Mahsubu oluşan kazançtan, Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi ise hesaplanan vergi üzerinden yapılır.

3. 7440 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah Artırımında Bulunanların Durumu

7440 sayılı Kanunun; 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2022 ve izleyen yıllar karlarından mahsup edilmez.", geçici 1 inci maddesinde "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları 2022 yılına ait zararların tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlere göre mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış 2018 ila 2021 yıllarına ait geçmiş yıl zararlarının yarısı ile 2022 yılına ait zararının tamamını, 2023 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. Diğer taraftan, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2021 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, 2022 yılına ilişkin yıllık beyannamelerini verdikten sonra önceki yıllara ilişkin matrah artırımında bulunan mükellefler, önceki yıllara ilişkin tam olarak mahsup ettikleri geçmiş yıl zararlarının yarısını dikkate almak suretiyle beyannamelerini düzeltmek zorundadırlar. Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılına ilişkin olarak vermiş oldukları geçici

ci vergi beyannamelerinde, matrah artırımında bulundukları yıllara ait geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmiş olması hâlinde, söz konusu mükelleflerin 2022 yılı geçici vergi beyannamelerini düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan, 2023 yılı birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyanamesini verdikten sonra 2022 ve önceki yıllarla ilişkin matrah artırımında bulunan mükellefler, 7440 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında öngörülen şekilde zarar mahsubunu yapmak suretiyle beyannamelerini düzeltmek zorundadırlar.

Matrah artırımında bulunan ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinden, hesap dönemleri 2023 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'si ile 2022 yılına ait zararlarının tamamını, 2023 ve müteakip yıl kârlarından mahsup edemeyeceklerinden verdikleri kurumlar vergisi beyannamelerini düzeltmeleri gerekmektedir. Bu bölüm kapsamında beyannamelerinde düzeltme yapması gereken mükelleflerin, matrah artırım başvuru süresi içinde düzeltme beyanamesi vermeleri hâlinde, kendilerinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecek, beyan üzerine tahakkuk edecek vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren bir ay içinde (gelir vergisinin ilk taksiti bir ay içinde ikinci taksiti kanuni süresinde) ödenecektir. Matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemlerini yapmayan mükellefler hakkında ise matrah artırım başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemler vergi dairelerince yerine getirilecek, vergi ziyası olması hâlinde tarh edilecek vergi için gecikme faizi matrah artırım başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacaktır.

Örnek - Kurumlar vergisi mükellefi (A) A.Ş. 2018 yılında 80.000 TL zarar, 2019 yılında 96.000 TL zarar, 2020 yılında 174.000 TL kâr, 2021 yılında 120.000 TL zarar ve 2022 yılında 160.000 TL zarar beyan etmiştir. Mükellef, 2020 yılında beyan ettiği kar tutarından 2018 ve 2019 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir. Söz konusu mükellefin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları için matrah artırımından yararlandı-

ğı durumda 2023 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarları 2019 yılından devreden (2.000/2=) 1.000 TL, 2021 yılından devreden (120.000/2 =) 60.000 TL olmak üzere (1.000+60.000) toplam 61.000 TL olacaktır. 2022 yılından devreden 160.000 TL zarar ise 2023 ve takip eden yıllarda mahsup edilemeyecektir.

Gelecek Yıllarda Matrahtan İndirim Konusu Yapılacak İstisna ve İndirim Tutarları ile Geçmiş Yıl Zararlarının Artırılan Matrahlardan İndirilememesi

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararla sonuçlanmış olsa dahi yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir. Matrah artırımında bulunan mükelleflerin, devreden söz konusu zararları, bu Kanuna göre artırdıkları matrahlardan indirimleri mümkün değildir. Aynı şekilde mükellefler, yapmış oldukları yatırım harcamaları nedeniyle indirim hakkı kazandıkları, ancak ilgili yıllarda kazanç yetersizliği dolayısıyla yararlanamadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile geçmiş yıl zararlarını da 7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddelerine göre artırdıkları veya beyan ettikleri matrahlardan indiremeyeceklerdir. Ancak önceki yıllarda indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarının, 193 sayılı Kanunun ilgili hükümleri ile 1/10/2010 tarihli ve 27716 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 276) çerçevesinde mükelleflerce daha sonraki yıllarda beyan edilen kazançlardan indirilebileceği tabiidir. Diğer taraftan, matrah artırımında bulunulan cari yılda zarar beyan edilmiş olması hâlinde, 7440 sayılı Kanuna göre artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan veya artırılan vergilerin tamamının ödenmesi gerekeceğinden, söz konusu cari yıl zararının da artırılan matrahlar üzerinden mahsubu veya indirimi söz konusu olmayacaktır. Bahse konu zararlar hakkında, mükelleflerin bu Tebliğin (V/C-5-c) bölümündeki açıklamaları dikkate almaları gerekmektedir.

4. Zarar Mahsubunun Defter belge İbrarı ve Muhafaza Ödevine Etkisi:

4.1.Normal Hesap Dönemi:

Zarar mahsubunun kullanılması, defterlerin (ve belgelerin) saklama ve ibraz sürelerini uzatabilir. Vergi Usul Kanunumuzda saklama ve ibraz ödevi, her ne kadar 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmışsa da, zarar mahsubu bu süreyi uzatan hallerden biridir. Zira saklama ve ibraz ödevi, vergilendirmeye ilgili işlemlerin vergi ile ilgisinin kurulduğu son tarihi izleyen yılbaşından itibaren başlamaktadır.

Örnek: 2013 yılı zararını, 2017 dönemi kazancından indiren bir mükellefin, 2013 yılı defter ve belgelerini saklama ve ibraz süresi, 2013 hesapları sonucunun (zararının) vergi ile ilişkisinin kurulduğu son dönem olan 2017’den sonraki 5 yıl olacak ve 31.12.2022 tarihinde dolacaktır.

Ancak buradaki saklama ve ibraz ödevi, sadece 2017 yılında indirilen 2013 zararının tevsiki kapsamında söz konusudur. Yoksa 2013 yılına ilişkin tarh zamanaşımı süresi 31.12.2018 tarihinde dolduğundan, bu tarihten sonra 2013 yılı için bir tarhiyat yapılamaz. Dolayısıyla 31.12.2018 tarihinden sonra ibraz etmeme halinde, kaçakçılık suçu oluşmaz. Ancak bu 31.12.2018 tarihinden sonra, 2017 dönemi için yapılan bir vergi incelemesinde, 2013 yılı defterleri isteme rağmen ibraz edilmezse, mükellef 2013 yılı zararının ticari faaliyetleriyle ilgili olduğunu kanıtlayamamış durumuna düşeceğinden, bu zararın indirimi, bir inceleme sonucunda reddedilebilir.

4.2. Özel hesap döneminde zarar mahsubu

Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin zarar mahsubu takvim yılı esasına göre değil hesap dönemi esasına göre mahsup edilir.

Örnek: 01.01.2018 tarihinden itibaren hesap dönemi olarak takvim yılına geçen Kurumlar Vergisi mükellefi A Ltd. Şti., 01.09.2016-31.08.2017 özel hesap dönemine ait zararı 2022 hesap dönemi de dahil olmak üzere 2017 yılını takip eden 5 yıl içinde kurum kazancınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5. Serbest bölge zararlarının mahsubu

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3 üncü maddesi ile serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut firmaların dolaysız vergilere yönelik kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, istisna sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen esas faaliyetlerden elde edilen kazançları kapsamakta olup serbest bölgelerde elde edilmiş olsa bile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamı dışında olup vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

**Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararları sonuçlanma-
sı halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden
elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün
bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de
mümkün değildir.**

7524 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Son- rası Serbest Bölge Zararlarının Durumu

7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanunu-
nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının
(a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre,
**1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen ka-
zançlara uygulanmak üzere** serbest bölgelerde
üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu
bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt
dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir
veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak,
imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kap-
samından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürün-
lerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satı-
şından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi
istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan
üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir
serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara,
yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri
de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.
Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde,
üretici firmalar istisnadan yararlanacağından,
ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan ya-
rarlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihi-
ni takip eden ay başından itibaren üç ay içinde
ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edil-
memesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış
gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan
mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin
yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları,
Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin ger-
çekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme dönemi-
nin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisna-
dır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen
mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sü-
renin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi

olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından, elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi, yeni mükellefiyet tesis edenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş. 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

İstisna kapsamındaki fason imalat İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest

bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımını ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek - 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek - Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Buna göre; 01.01.2025 tarihinden itibaren serbest bölge kazanç istisnası dışında kalan serbest bölge faaliyeti sonucunda (münhasıran yurt dışı satışlar dolayısıyla elde edilen kazançlar dışındakiler) oluşan zararların istisna harici faaliyetlerden kaynaklanan kazançtan mahsubu mümkün hale gelmiştir.

6. Özel hesap döneminde zarar mahsubu

Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin zarar mahsubu takvim yılı esasına göre değil hesap dönemi esasına göre mahsup edilir.

Örnek: 01.01.2020 tarihinden itibaren hesap dönemi olarak takvim yılına geçen Kurumlar Vergisi mükellefi A Ltd. Şti.'nin, 01.09.2018-31.08.2019 özel hesap dönemine ait zararı 2024 hesap dönemi de dahil olmak üzere 2019 yılını takip eden 5 yıl içinde kurum kazancınızdan indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

7. İş Ortaklığından Gelen Zararın Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisine tabi olmayı seçmiş bir iş ortaklığında, oluşan zararı diğer faaliyetlerinden doğan kazancından mahsup edemez.

İş ortaklığının adi ortaklık olarak tesis edilmesi halinde; kurumlar vergisi mükellefi olan ortağı, iş ortaklığından elde edilen kar ve/veya zararı hissesi oranında, vereceği beyannamede beyan eder. Ortaklıktan hissesine isabet eden zararı var ise; diğer gelir unsurlarından bu zararını mahsup edebilir.

8. Dar Mükelleflerde Zarar Mahsubu

Dar mükelleflerde de zarar mahsubu, tam mükellefiyette olduğu gibi aynı kurallara tabidir.

Ancak dar mükelleflerin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları Türkiye'deki kazançtan mahsup edilemez. Zira dar mükellefler sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

9. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler/ Zararların Mahsubu:

Ticari zarara kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten sonra oluşan mali zarar mahsup edilecek zarar olarak dikkate alınabilecektir.

10. Rızaen Matrah Beyan Eden Mükelleflerde Zarar Mahsubu

Rızaen matrah arttırımında bulunan mükelleflerde zarar mahsubu tartışma konusudur. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir Özelge de; Zarar ettiği ve geçmiş yıl zararı olduğu halde rızaen kar beyan eden mükellefler için, ilgili yıl zararının beyannameye yansıtılmaması ve geçmiş yıllardan devreden zararların bulunmasına rağmen ilgili yıl beyannamesinde rızaen kar beyan etmiş olduğundan söz konusu zararların ertesi yıllarda mahsubu mümkün görülmemiştir.

11. Geçmiş Yıl Zararlarının Yerel Asgari Kurumlar Vergisi Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/C maddesi uyarınca, 2025 yılından itibaren geçerli olmak üzere "yurt içi asgari kurumlar vergisi" uygulaması getirilmiş ve hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazancın %10'undan az olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

28.09.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'ne "32.5. Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi" başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir. Bu bölümde, asgari verginin nasıl hesaplanacağına ve hangi tutarların matrahtan indirilemeyeceğine ilişkin çeşitli açıklamalar yer almıştır.

Söz konusu Tebliğ'de, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisinden düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Bu düzenleme, hukuki dayanağının bulunmadığı ve mükellefler aleyhine sonuçlar doğuracağı gerekçesiyle yargıya taşınmış ve aynı zamanda yürütmesinin durdurulması talebinde bulunulmuştur.

Konuyu inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nin "32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi" bölümünün, "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile "32.5.6." alt bölümünde yer alan üçüncü ve besinci örneklerin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin incelemesinde aşağıdaki hususlar öne çıkmaktadır:

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/C maddesinde, yalnızca 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin asgari kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Bunun dışında matrahın nasıl belirleneceğine ilişkin başka bir düzenleme yapılmamıştır.

-Kanun'da, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceğini belirlemeye yönelik açık bir yetki tanınmamıştır.

-Kanun'da geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

-Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların dogmasına yol açabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara yönelik olarak yürürlüğe girmiş olup, **ilk kez 2025 yılı birinci geçici vergi beyannamesinde** uygulanacaktır.

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararı doğrultusunda, **bu karar geçerliliğini koruduğu sürece mükelleflerin geçmiş yıl zararlarını asgari kurumlar vergisi matrahından indirmeleri mümkündür.**

Ancak, yürütmenin durdurulması kararına karşı yapılan itiraz üzerine **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun** yürütmenin durdurulmasının kaldırılmasına karar vermesi veya Danıştay Üçüncü Dairesinin esas hakkındaki kararının, uygulamanın geleceğini belirleyeceği aşikardır.

Enflasyon Düzeltmesi Açısından Geçmiş Yıl Zararlarının Değerlendirilmesi

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir ve sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur.

Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde

beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleştiği dönemi izleyen hesap dönemlerinde (geçici vergi dönemleri dâhil) söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacak, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

2024 hesap dönemini müteakiben 2025 hesap döneminde de enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortaya çıkması durumunda, bu hesap dönemine ilişkin düzeltme işlemleri 555 Sıra Nolu Vergi Usul Genel Tebliğinin (dördüncü) bölümü kapsamında yapılacaktır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Bu durumda şartlarının yeniden oluştuğu söz konusu ilk döneme ilişkin enflasyon düzeltmesi, Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında yapılacaktır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye

tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecek, ancak matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Birikmiş amortismanlar ise, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentleri uyarınca, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

31.12.2023 Tarihinde Yarı Mamül Olan ve Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulan İktisadi Kıymetin 2024 Yılında Mamül Hale Geldikten Sonra Maliyet Bedelinin Altında Satışı

2023 sonu enflasyon düzeltmesinden oluşan maliyetten kaynaklanıyor ise zararın durumu;

Örnek : Hesap dönemi takvim yılı olan (P) Ltd. Şti. 30/6/2023 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı bir arsayı 10/5/2024 tarihinde Daire olarak 120.000,00 TL'ye satmıştır.

Amortismanla Tabi Olmayan İktisadi Kıymetin Düzeltme Öncesi 31/12/2023 Değeri 100.000,00

Düzeltme Katsayısı 1,25608

31/12/2023 Tarihli Düzeltilmiş Değeri 125.608,00

Taşıma Katsayısı (1. Geçici Dönem) (Varsayım)1,06346

31/3/2024 Tarihli Taşınmış Değeri 133.579,08

10/5/2024 Tarihinde Satış Tutarı 120.000,00

Satış Zararı 13.579,08

İndirim Konusu Yapılamayacak Zarar 5.608,00

İndirim Konusu Yapılabilecek Zarar 7.971,08

Buna göre toplam satış zararının; arsanın 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına tekabül eden 5.608,00 TL'lik zarar beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu arsanın belirtilen tarihte 90.000,00 TL tutarla satılması halinde ise (90.000,00 - 133.579,08=) 43.579,08 TL'lik zararın 31/12/2023 tarihinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan 25.608,00 TL'lik kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Arsanın 130.000,00 TL'ye satılması durumunda ise (130.000,00 - 133.579,08 =) 3.579,08 TL'lik zararın tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Özetle; 2024 yılında maliyet altında satış nedeniyle oluşan zararın ne kadarının 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklandığını tespit etmek ve bu zararı KKEG yazmak gerektiği değerlendirilmekle birlikte, konunun özelge istenilerek netleştirilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyim.

V-KONU HAKKINDA VERİLEN ÖZELGELER:

TARİH	SAYI	ÖZET
17/02/2016	38418978-125[9-15/2]-6576	Nev'i değişikliğine tabi tutulan şirketin kıst dönem zararlarının takip eden geçici vergi beyannameleri ve ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu edilip edilmeyeceği. .. Buna göre, şirketinizin kazanç beyan ettiği 1-3/2015 dönemine ait geçici vergi beyannamesinde indirim konusu yapılmayan devralınan şirketin devir tarihine kadar olan kıst dönem zararının, ilgili dönem geçici vergi beyannamelerinizde ve 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
25/12/2014	60757842-5520-26	Geçmiş Yıl Zarar Mahsubu... Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçe-lerden 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.
07/04/2014	62030549-125[6-2012/304]-748	Sipariş edilen ancak yatırımdan vazgeçilmesi sebebiyle gümrükte bekletilen gemi makinesinin satışından doğacak zarar... Bu hükümlere göre; şirketinizce yapılması düşünülen gemi projesi kapsamında siparişi verilen gemi ana makinesinin projeden vazgeçilmesi sebebiyle ithalat tamamlanmadan satışı halinde, ticari mallar hesabında takip edilen söz konusu gemi ana makinesinin satışından doğan hasılatın gelir olarak, bu sipariş için ödenen tutarın ise maliyet bedeli olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Satışın gerçekleştirdiği hesap döneminde zarar oluşması durumunda ise bu zararın Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi hükümleri çerçevesinde geçmiş yıl zararı olarak sonraki dönem matrahlarından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
02/10/2013	41931384-125[9-2013-10]-40	İlaç üretimi yapan şirketin başka bir ilaç üreten firmayla birleşerek geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yaparken 5 yıl dolmadan yine başka bir ilaç firmasıyla birleşmesi halinde indirim konusu yapılan zararlar ile ilgili cezai durumlar... Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz tarafından 2012 tarihinde aktif ve pasifiyle birlikte kül halinde devralınan ... Şirketi tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının indirim konusu yapılması mümkündür.

21/05/2013	62030549-125[9-2012/125]-748	Kasa düzeltmesinden oluşan ticari zararın önceki yıllara ait karlara mahsubunun olanaklı olup olmadığı... Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında kasa mevcudunuzun düzeltilerek “Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilen tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.
14/05/2013	49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114	6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl karlarından mahsup edilip edilmeyeceği... Şirketinizce 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu “Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilecek tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.(6736 sk. Açısından da aynı düşünce geçerlidir.)
29/11/2012	62030549-125[9-2012/198]-3113	Özel hesap dönemi kullanan kurumun hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaya başladığında, özel hesap döneminde oluşan zararlarını indirim konusu yapıp yapamayacağı... Bu hüküm ve açıklamalara göre, 01/01/2012 tarihinden itibaren hesap dönemi olarak takvim yılına geçen şirketinizin 01/12/2008-30/11/2009 özel hesap döneminden doğan zararınızın 2014 hesap dönemi de dahil olmak üzere 2009 yılını takip eden 5 yıl içinde kurum kazancınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
23/07/2012	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-2227	Bilançoda yer alan hisse senedi ihraç primlerinin enflasyon değerlemesinden kaynaklanan mali geçmiş yıl zararından mahsubu... Şirketinizin öz sermaye kalemlerinden olan hisse senedi ihraç primlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde oluşan enflasyon farklarının, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi mümkündür.
09/06/2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679	Beyannameye gösterilmeyen geçmiş yıllara ilişkin zararlarının mahsubu hk... 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannameye gösterilmeyen 2004 yılı zararının, söz konusu 2005 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2004 yılı zararının bu beyannameye gösterilmesi halinde, 2006 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

17/05/2011	B . 0 7 . 1 . G İ - B.4.16.16.01-KV-10-20-70	2005 yılında zarar edilmesine rağmen gönüllü olarak matrah artırımında bulunarak kazanç beyan ettiğiniz belirtilmiş ve 2005 yılına ilişkin söz konusu zarar tutarını 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapıp yapamayacağı... 2005 yılı beyannamesinde kazanç beyan edildiğinden, sonraki yıl beyannamelerinde 2005 yılı zarar tutarının indirim konusu yapılması mümkün olmayıp söz konusu zarar tutarının 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla da 2006 kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.
07/05/2024	E - 1 1 3 9 5 1 4 0 - 1 0 5 [- VUK-3-2731]-589167	- 2003-2004 yılında yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklı, yedek akçelere ait enflasyon farklarının, 31/12/2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan geçmiş yıllar zararından mahsup edilip edilemeyeceği, - Bahsi geçen mahsuptan sonra geçmiş yıllar zararları hesabında kalan, (düzeltme sonucu oluşan) bakiyenin, 31/12/2023 tarihli bilançoda bulunan enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıllar karlarından mahsup edilip edilemeyeceği, mahsup edilmesi durumunda kalan geçmiş yıllar karlarının ödenmiş sermayeye eklenip eklenemeyeceği, - Ticari faaliyetten kaynaklanan ve geçmiş yıllar zararları hesabında yer alan tutarın enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıllar karlarından edilmesinin mümkün olup olmadığı, 2003-2004 hesap dönemlerine ait bilançolara ilişkin yapılmış enflasyon düzeltmesi kapsamında, yedek akçelere ait hesapların düzeltilmesinden kaynaklı enflasyon düzeltme farklarının, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar zararlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, bahsi geçen mahsuptan sonra geçmiş yıllar zararları hesabında kalan, (düzeltme sonucu oluşan) geçmiş yıllar zararları bakiyesinin, 31/12/2023 tarihli bilançoda bulunan enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıllar karlarına mahsup edilmesi halinde, bu durumun "Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi" kapsamında değerlendirilmesi ve mahsuba konu edilen tutarın, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, geçmiş yıl zararlarının geçmiş yıl kârlarına ve/veya yasal yedeklere mahsup edilmesi işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, geçmiş yıl kârlarının ve/veya yasal yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kar payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır. Yine, kârın sermayeye eklenmesi işlemi kâr dağıtımı sayılmadığından, bahse konu geçmiş yıl karlarının kalan geçmiş yıl zararlarını aşan kısmının sermayeye ilave edilmesi durumunda da kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

VI-İLGİLİ YARGI KARARLARI

Trabzon Vergi Mahkemesi'nce oybirliği ile verilen 18.11.2015 tarihli ve Esas No: 2015/317, Karar No:2015/694 sayılı kararı;

"Gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1'inci maddesi, gerekse bu kanunun uygulanmasına ilişkin çıkarılan genel tebliğin (9) numaralı bölümünde; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarın ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş olup, mükelleflerin oluşan zararlarını mahsup imkânları beş yıllık yasal süre ile sınırlandırılmıştır. Buna göre, mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip beş hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkacaktır. Anılan maddelerde, mükelleflerin oluşan zararlarını izleyen yılda beyan etmemeleri ve kâr beyan ettiği yıldan sonraki yıllardaki kurum kazançlarından düşemeyecekleri şeklinde bir düzenleme yer almadığı gibi, bu yönde yapılacak bir yorum da, Kanun'un tanıdığı beş yıllık süre şartının aşılmak suretiyle, Yasa'nın mükelleflere tanıdığı bir hakkın engellenmesi sonucunu doğuracaktır. Zira, söz konusu hüküm ile zararın indirim konusu yapılabilmesi beş yıllık süre sınırlamasına tabi tutulmuş olup, oluşan zararın bu beş yıllık süre içinde indirilebilmesi mükellefler açısından kanuni bir haktır.

Bu durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarın ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılabileceğinin düzenlendiği, bu maddede mükelleflerin oluşan zararlarını izleyen yılda beyan etmemeleri ve kâr beyan etmeleri durumunda, kâr beyan ettiği yıldan sonraki yıllardaki kurum kazançlarından düşemeyecekleri şeklinde bir düzenleme yer almadığı sonuç ve kanaatine varılmış olup, yorum yoluyla da Kanunun mükellefe tanıdığı bir hakkın engellenmesi mümkün olmadığından, dönem kârının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının sonraki dönemlerde mahsup edilmesi mümkün bulunmadığı gerekçesiyle söz konusu indirimlerin reddi sonucunda bulunan matrah farkı üzerinden davacı şirket adına 2012 yılı için tekerrür hükümlerini de uygulamak suretiyle salınan bir kat

vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatında yasal isabet görülmemiştir."

Danıştay 3'üncü Dairesi'nce aynı konuya ilişkin olarak oybirliği ile vermiş olduğu 17.03.2015 tarih ve E.2011/4940, K.2015/1312 sayılı kararı ile Hatay 1 inci Vergi Mahkemesi'nin 10.08.2011 tarih ve E.2011/7, K.2011/1028 sayılı kararları onanmıştır.

VII-SONUÇ:

1.Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde zararların indirilebilmesi için:

- Kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarları ayrı ayrı gösterilmelidir.
- Bu zararlar beş yıldan fazla nakledilmemek üzere geçmiş yıl beyannamelerinde yer almalıdır.
- Özel hesap dönemine sahip kurumlarda süre hesabının takvim yılı yerine hesap dönemi itibarıyla yapılması gerekir.

- Mahsuba konu edilecek zarar tutarının tespiti, bilançoda gözüken tutarlar yerine yıllık beyanname üzerinden oluşan tutarlar (mali zarar) esas alınacaktır. Geçmiş yıl ticari bilanço zararları; kanuni yedekler, ihtiyatlar ve dağıtılmamış karlarla veya ortaklarca kapatılabilir. Bu durum beyanname üzerinden oluşan geçmiş yıl mali zararlarının mahsubuna engel değildir

- Kazanç elde edilen yıllarda mutlaka mahsup yapılması gerekmektedir. Eğer kazanç mevcut olan yıllarda zarar mahsubu yapılmazsa sonraki yıllarda ortaya çıkan kurum kazancından mahsup yapılamaz, bu durumda "düzeltme hükminden yararlanılabilir."

- Aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda, istisnadan kaynaklanan zarar tutarının öncelikle mahsup edilmesi gerekmektedir.

- İlgili yılda zarar etmesine karşılık rızaen kar beyan eden mükelleflerin gerek ilgili yıldaki gerekse de geçmiş yıl zararlarını sonraki yılların kurum kazancından mahsup edemez.

2.Devir ve Tam Bölünme Halinde Zarar Mahsubu

2. Devir ve Tam Bölünme Halinde Zarar Mahsubunda ayrıca aşağıdaki şartlar gereklidir:

-İndirilebilecek zarar tutarı

** Devirde devralınan kurumun özsermaye tutarını geçmemelidir.

** Tam bölünmede ise bölünen kurumun özsermayesinin devralınan tutarını geçmemeli ve devranın kıymetlerle orantılı olmalıdır.

** Son beş yılın (devralınan kurum için) kurumlar vergisi beyannameleri kanuni süresinde verilmiş olmalıdır.

** Devralınan kurumun aynı faaliyetine, devir ve bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmelidir.

* Bu şartlar gerçekleşmeden zararların mahsubu halinde, zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler zıya uğramış sayılır.

3.Yurt Dışı 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.

** Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur.

** Söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

** 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.

KAYNAKÇA

Giderler ve İndirimler- (Recep BİYİK-Aydın KIRATLI)-İstanbul-2010

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

H.U.D. Beyanname Düzenleme Kılavuzu

www.gib.gov.tr

555 Sıra Nolu VUK GT.

176 Sıra Nolu VUK Sirküleri

www.bdo.com.tr

www.muhasabetr.com