

Sirküler Tarihi : 10.07.2006  
Sirküler No : 2006/070

## KURUMLARDA ZARAR MAHSUBU (5520 Sayılı Kanun'la Getirilen Yeni Esaslar)

### 1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu yeniden yazılmış ve 5520 sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu hakkındaki genel ve özet açıklamalarımız 2006/066 no.lu Sirkülerimizde yer almıştır. Yeni Kanun'un yürürlüğe girmesiyle eş zamanlı olarak 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni Kanun'un Resmi Gazete'de yayım tarihi ve genel olarak yürürlüğü 21.06.2006 olmakla beraber ekseri maddeleri 01.01.2006'dan itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, yürürlüğün bu şekilde geçmişten başlatılması bu maddelerin bazıları itibarıyla hukuki olmayan durumlara sebebiyet vermiştir.

Bu Sirkülerimizde yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nundaki geçmiş dönem zararlarının kurum kazancından mahsubu konusu özet olarak ele alınmıştır. Özet diyoruz çünkü yeni Kanun'daki zarar mahsubuna ilişkin 9 uncu maddede *"Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"* hükmü yer almakta olup, Bakanlık henüz bu yetkisini kullanarak bir açıklamada bulunmamıştır.

### 2. ZARAR MAHSUBUNA İLİŞKİN ESKİ VE YENİ MADDE METİNLERİ :

2006/117 sayılı Duyurumuzda, yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'yla bunun yerine yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birbirine denk gelen madde metinleri karşılıklı olarak bilgilerinize sunulmuştur.

Konumuz olan zarar mahsubuna ilişkin eski ve yeni madde metinleri aşağıdadır :

#### **Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler**

**Mükerrer Madde 14 - (5228 sayılı Kanunun 32'inci maddesiyle eklenen mükerrer madde, Yürürlük; 31.7.2004)** 1. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından aşağıdaki indirimler yapılır.

a) Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil).

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve 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 kâr-zarar cetvellerinin 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.

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.

**NOT : Yukarıdaki hüküm 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. (5520 sayılı Kanun'un 36 ncı maddesi)**

#### **Zarar mahsubu**

**MADDE 9- (Yürürlük, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006)**

(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 ziyai 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;

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 usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### 3. KURUMUN KENDİ GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARINI MAHSUP ETMESİ :

**Kurumların kendi geçmiş dönem mali zararlarının daha sonraki beş döneme ait mali karlardan mahsup edilmesine ilişkin hüküm aynen korunmuştur.**

Örneğin, önceki yıllarda zararı bulunmayan ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde vergi matrahı olarak zarar gösteren bir kurum, bu zararını 2007, 2008, 2009, 2010 ve en son 2011 yılı mali karından mahsup edebilecek, bu beş yılda mali kar oluşmaması veya oluşan mali karın 2006 yılı mali zararından düşük olması nedeniyle mahsup imkanı bulunamayan zarar, 2012 ve müteakip yıllarda mahsup edilemeyecektir.

Yukarıdaki iki madde metni mukayese edildiğinde görüleceği üzere mahsup edilecek zarar ;

- Eski Kanun'da “.....geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar.....”

şeklinde ifade edilmişken yeni Kanun'da

- “.....geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.....”

ifadesi kullanılmıştır.

Söz konusu ibare değişikliği eskiye göre yeni bir durum meydana getirmiş değildir.

Çünkü eski ibare ile kastedilen zarar da yine ticari bilançoda görülen zarar değil kurumlar vergisi beyannamesinde görülen ve vergisel nitelik taşıyan (negatif matrah anlamındaki) rakam idi. Nitekim eski metinde “*mali bilançolarına göre*” ibaresindeki “*mali*” kelimesi bu zararın vergisel anlamdaki zarar olduğunu ifade etmekte, böyle anlaşılmakta ve uygulanmaktaydı. Zaten ticari bilançoda görülen zararın vergisel sonuç olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü ticari bilançodaki sonuca kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi, istisnaların ve diğer indirimlerin düşülmesi sonucunda vergisel neticeye ulaşılabilmekte ve bu vergisel anlamdaki zarar ticari bilançodaki kar veya zarara göre çok farklı olabilmektedir.

Hatta geçmişte ortakların şirkete para veya sair iktisadi değerler koyarak veya alacaklarından vazgeçerek, şirket bilançosundaki zararı kapatıp görünmez hale getirmelerinin zarar mahsup hakkını etkilemeyeceği konusunda mukteza ve yargı kararlarına rastlanmıştır.

Dolayısıyla yeni Kanun'daki “*geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar*” ibaresi daha doğru ve net bir ibare olmakla beraber eski anlayış ve uygulamaya göre farklı bir hususu kastetmemektedir.

Özet olarak kurumlar eskiden olduğu gibi, geçmiş dönem kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri vergisel anlamdaki zararları izleyen beş yıl içinde oluşacak vergisel anlamdaki kazançlarından mahsup etme hakkına sahiptirler.

### 4. DEVRALINAN KURUMUN DEVİR ÖNCESİ DÖNEMLERE AİT ZARAR MAHSUP HAKLARININ DEVRALAN KURUM TARAFINDAN KULLANILMASI :

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'muz bir şirketin aynı nev'iden olan bir başka şirketi komple devralarak ortadan kaldırılmasını (tasfiyesiz infisahını), devralınan şirketin ortaklarına, devralan şirketin bir kısım hisselerinin verilmesini mümkün kılmaktadır.

Bu devralma işleminin belli şartlarla yapılması halinde, devralma nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanmamaktadır. Bu şartların neler olduğu eski Kanun'un 37 inci ve yeni Kanun'un 19 uncu maddesinde gösterilmiş ve söz konusu şartlar, eskiye göre bir değişikliğe uğramamıştır. Buna göre, vergisiz devir için, devrolunan ve devralan şirketlerden her ikisinin de kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin bütün olarak (tüm kalemleriyle ve aynı rakamlar üzerinden) devralınarak, devralan şirketin bilançosuna dahil edilmesidir.

Devralan şirket, devraldığı şirketin “*külli halefi*” dir. Yani devralan şirket, devraldığı şirkete ait tüm haklara sahip olduğu gibi bu şirketin geçmişiyile ilgili tüm sorumlulukları da üstlenmiş olur.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak devralınmış bulunan şirketin devrinin tescil edildiği tarih itibariyle verilen kurumlar vergisi beyannamesindeki vergisel zarar ve devralınan kurumun daha önceki 5 yıla ait olup devir tarihine kadar kullanamadığı diğer zarar mahsup hakları, devralan kurum tarafından ve kalan süre ile sınırlı olarak kullanılabilir.

**Devir alınan şirketin zarar mahsup haklarının devralan şirket tarafından kullanılabilmesinde aşağıdaki şartların göz önünde tutulması gerekir.**

- İşlemin “*devir*” niteliğini taşıması yani devralan ve devrolunan şirketlerden her ikisinin de kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de olması ve devralınan kurumun devir tarihindeki bilançosundaki tüm rakamların aynen devralan kurumun bilançosundaki ilgili kalemlere aktarılmış olması gerekir.
- Bu devir işleminde yeni KVK’nun 20 nci maddesindeki şartlara da uyulmuş olması gerekir. Yani devralınan şirket için devir tarihi itibariyle hazırlanan ve müştereken imzalanan kurumlar vergisi beyannamesinin ve daha önce verilmemişse devralınan şirkete ait bir önceki dönem kurumlar vergisi beyannamesinin, devrin ilanından itibaren 30 gün içinde devralınan şirketin vergi dairesine verilmesi, devralan şirketin devraldığı şirkete ait tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini belirten bir taahhüname vermiş olması gerekir.
- Zarar mahsup hakkının devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini geçmemesi gerekir. Başka bir anlatımla, devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini aşan zarar mahsup hakları devralan kurum tarafından kullanılamaz. Madde gerekçesinde buradaki öz sermayeden devralınan kuruma ait devir bilançosundaki aktif toplamından aynı bilançodaki borçların düşülmesiyle bulunan tutarın kastedildiği belirtilmiştir. (Eskiden öz sermaye yerine devralınan kurumun aktif toplamı ile sınırlı olarak devralan kuruma zarar mahsup hakkı tanınmaktaydı.)
- Devralınan kurum son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süreleri içinde vermiş olmalıdır.
- Devralınan kurumun faaliyeti, devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devralan kurum tarafından devam ettirilmelidir. (Eskiden aranmakta olan devralınan ve devralan şirketlerin aynı sektörde faaliyet göstermesi şartı kaldırılmış bunun yerine devralınan şirketin devir tarihi itibariyle mevcut olan faaliyetinin asgari beş yıl sürdürülmesi şartı getirilmiştir.) Madde gerekçesinde konuya ilişkin olarak şu ifadelerle yer verilmiştir :

*“Yukarıda yer alan “devralınan kurumun faaliyetine devam” şartı, “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.”*

Buradan anlıyoruz ki faaliyetin devam ettirilmesi yeterli olup, devirden sonra faaliyet hacminin küçülmesi, zarar mahsup hakkını azaltmayacak ve kaldırmayacaktır.

Devralınan şirketin devir tarihinde hiçbir faaliyetinin bulunmaması durumunda ne olacağı açık değildir. Bize göre, devralınan şirketin daha önceki faaliyetlerine devam edilmesi ya da daha önceki faaliyetinden farklı da olsa bir faaliyete başladıktan sonra devralınması ve bu faaliyetin devralan şirket tarafından sürdürülmesi hallerinde, devralınan şirketin eski faaliyet kolunda uğradığı zararların devralan şirket tarafından kullanılmasına hiçbir engel yoktur.

Görüldüğü gibi, devralınan kuruma ait zarar mahsup hakları yukarıdaki şartlar sağlanmak şartıyla devralan kurum tarafından kullanılabilir. Devralınan kurumun faaliyetinin devam ettirilmesi şartı ise devirden sonra korunması gereken bir şarttır. Bu şartlara aykırı olarak zarar mahsup hakkı kullanılması veya şartların sonradan ihlali vergi ziyayı hükmündedir. Nitekim gerekçede şu açıklama yapılmıştır: “*Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.*”

Devralınan kuruma ait zarar mahsup hakkı kullanılırken 5 yıllık sürenin göz önünde tutulacağı tabiidir. Mesela 2001 yılına ait zararını mahsup edememiş bir şirket 2006 yılında devralınmışsa, bu hakkın 2006 yılında kullanılması gerekir. Devralan kurumun kazancının yetersizliği nedeniyle bu hak 2006 yılında kullanılamazsa 5 yıllık süre sınırı nedeniyle, izleyen yıllarda kullanılamaz.

Zarar mahsubuna ilişkin yeni hüküm (9 uncu madde) 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yürürlük hükmüne göre 01.01.2006 ile 21.06.2006 tarihleri arasında devralınmış olan şirket zararlarının devralan kurum tarafından mahsubunda yeni hüküm ve sınırların dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bu yürürlük hükmünden zarar gören mükelleflerin Anayasa’ya aykırılık (kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırılık) nedeniyle davacı olmaları bize göre mümkündür.

## 5. ŞİRKET TÜRÜNÜN DEĞİŞTİRİLMESİ HALİNDE ZARAR MAHSUBU :

Kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin türünün değiştirilmesi (Limited şirketin anonim şirkete yahut anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesi gibi) hali, DEVİR hükmündedir. (Yeni KVK’nun 19 uncu maddesi)

Bu hükme göre, yeni şekle dönen şirket, eski şekildayken beyan ettiği ve nevi değişikliğine kadar kullanamadığı zarar mahsup haklarını, yukarıdaki 4 no.lu bölümde belirttiğimiz şart ve sınırlara uymak şartıyla kullanabilecektir.

## 6. TAM BÖLÜNEREK İNFİSAH EDEN KURUMUN BÖLÜNME ÖNCESİNE AİT ZARAR MAHSUP HAKLARININ BUNLARI KISMEN DEVRALAN KURUMLAR TARAFINDAN KULLANILMASI :

Tam bölünme, yeni KVK’nun 19/3-a maddesinde tanımlanmış olup, tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığının alacaklarının ve borçlarının kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilmesi ve karşılığında tam bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerden hisse verilmesidir.

Türk Ticaret Kanunu tam bölünmeye müsait olmadığından bugüne kadar hiç tam bölünme yapılmamıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda tam bölünmeyi sağlayacak hükümlere yer verilmiştir.

Yeni KVK’nun 9 uncu maddesinde tam bölünme yoluyla infisah eden şirketlerin bölünme öncesinde ortaya çıkmış ve tam bölünen şirket tarafından kullanılamamış olan zarar mahsup haklarının, bu şirketi devralan şirketlerce kullanılabilmesi hükme bağlanmıştır. Bu hakkın kullanılabilmesi için Kanun’da aranan şartlar şunlardır :

- Devralan şirketler, bölünen kurumun öz sermayesinin devraldıkları tutarıyla sınırlı olarak zarar mahsup hakkı kullanabilirler.
- Tam bölünerek infisah eden şirket, son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olmalıdır.
- Tam bölünme yoluyla ortadan kalkan şirketin faaliyeti, devralan şirketler tarafından en az beş yıl süreyle devam ettirilmelidir. Burada bölünme söz konusu olduğu için tabiatıyla devralan her bir şirket kendisine intikal eden faaliyeti beş yıl süreyle devam ettirecektir.

- Beş yıldan fazla nakledilmeme şartı burada da geçerlidir. Bölünerek ortadan kalkan şirketin zararının veya zarar mahsup haklarının hangi yıldan kaynaklandığına bu açıdan bakılması gerekir. Örnek vermek gerekirse, 2007 yılında tam bölünerek ortadan kalkan şirketin mahsup edilememiş geçmiş yıl zararı 2001 yılına aitse bu zarar mahsup hakkı bölünme öncesinde yok olmuş bir hak olduğundan devralan şirketlerin bu zararı mahsup etmesi mümkün değildir.

Bölünen şirketi devralan şirketlerce kullanılacak zarar mahsup hakları toplamının bölünerek yok olan şirketin zarar mahsup hakkı tutarını geçemeyeceği tabiidir. Bu hakkın devralan şirketler arasında nasıl paylaşılacağı konusunda yasada “*devralınan kıymetle orantılı*” ibaresine yer verilmiştir. Buna göre, tam bölünen şirketin öz sermayesinin devralan şirketlere dağılımı oranında zarar mahsup hakkı da dağılıma konu olacaktır. Mesela öz sermayesi 100.000 YTL. olan bir şirket iki şirkete bölünmek suretiyle ortadan kalkarsa ve bu şirketlerden biri öz sermayenin 40.000 YTL.’lik kısmını diğeri 60.000 YTL.’lik kısmını devralmışsa, 10.000 YTL.’lik bölünen şirkete ait zarar mahsup hakkı, bu iki şirket arasında 4.000 ve 6.000 YTL. şeklinde paylaşılacaktır.

## 7. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN TÜRKİYE’DEKİ KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ :

Eskiden olduğu gibi, yeni KVK’da da yurtdışında uğranılan zararların belli usullerle tevsiki şartıyla Türkiye’deki kurum kazancından indirilmesine izin verilmektedir. Yurtdışı zararın nasıl belgeleneceği yeni Kanun’un yukarıdaki 9 uncu maddesinde detaylı olarak hükme bağlanmıştır.

Maddenin son dan ikinci paragrafında, mükerrer indirimin önlenmesi için yurtdışı zararın ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de verilecek beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazancın bu mahsuptan veya gider kaydından önceki tutar olacağı belirtilmiştir.

Yurtdışı zararın Türkiye’deki kazançtan indirilebilmesi için bu zararı doğuran faaliyetten kar doğmuş olması halinde bu karın kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması şartı aranmaktadır.

Bu hükmün asıl hedefi yeni KVK’nun 5 inci maddesinin (h) bendi ile kârı kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerden doğan zararın Türkiye’de verilecek beyannameye indirilmemesidir. Bize göre bu hüküm Anayasa’ya aykırıdır. Zira yurtdışında aldığı işten büyük zararlara uğramış ve bu zararları, başka işlerden sağladığı kazançlarını fazlasıyla silip süpürmüş bir şirketten kazanç vergisi istenmesi vergileme mantığına ve Anayasa’daki vergileme ilkelerine aykırı düşmektedir. Gerek yeni KVK’nun 5 inci maddesindeki son fıkra, gerekse 9 uncu maddesindeki söz konusu mahsup yasağı bu açıdan tartışılmaya açıktır.

Tabiatıyla yurtdışında uğranılan zararın Türkiye’de mahsubundan söz edebilmek için yurtdışındaki teşebbüsün Türkiye’deki kurumun şubesi şeklinde olması gerekir. Türkiye’deki şirket yurtdışı teşebbüsünü ilgili ülkede ayrı şirket kurarak ve bu şirketin hissedarı olarak yürütmekte ise, söz konusu yurtdışı şirketin uğradığı zararın Türkiye’de mahsubundan söz edilemez. Olsa olsa yurtdışında kurulmuş olan şirketin iflası halinde o şirkete konulan ve geri alınamayan sermaye zarar kaydedilebilir ve o şirketten olan alacak değersiz alacak olarak giderleştirilebilir. Yahut yurtdışında kurulmuş şirketin hisseleri maliyetinin altında satılmak zorunda kaldığı için Türkiye’de zarar doğmuş olabilir.

## 8. TASFİYENİN ZARARLA SONUÇLANMASI :

Bilindiği üzere tasfiye dönemi, tasfiyeye girilmesiyle (Tasfiyeye giriş kararın tescili ile) başlar ve tasfiye bittiğinde (Tasfiyenin bittiğine ilişkin kararın tescili ile) sona erer. Bu tasfiye dönemi de kendi içinde beyan dönemlerine ayrılır.

Tasfiyenin başladığı tarih ile tasfiyeye giriş arasındaki süre, tasfiyeye giriş ile aynı takvim yılının sonuna kadar olan süre, daha sonra tasfiyenin devam ettiği her bir takvim yılı ve tasfiyenin bittiği tarih ile bu tarihin rastladığı yılın başı arasındaki süre ayrı beyan dönemleridir.

Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde, tasfiye dönemi içindeki beyan dönemleri bir bütün olarak dikkate alınır ve bu bütünün toplam sonucuna göre daha önce fazladan alınmış vergi varsa iade edilir. (Yeni KVK'nun 17 nci maddesi) Keza tasfiye başlamadan önceki dönemlerde oluşan zarar mahsup hakları, tasfiyedeki beyan dönemlerinde (5 yıllık süre ve diğer şartlara uyulmak kaydıyla mahsup edilebilir.)

Ancak tasfiyenin zararlarla sonuçlanması halinde bu zararın ortaklar tarafından mahsup edilmesi mümkün değildir. Ortaklar, koydukları sermayeden daha az tasfiye sonucu elde etmişler, veya tasfiye edilen şirkete verdikleri borcu geri alamamışlarsa bunları gider kaydedebilirler.

#### **9. İŞ ORTAKLIĞININ ZARARLA SONUÇLANMASI :**

İş ortaklıklarının zararlarla sonuçlanması halinde ise bu zararın ortaklarca gider kaydedilebileceği görüşündeyiz. Zira iş ortaklıkları, sadece bünyesinde oluşan kazancın kurumlar vergisini müstakile ödemek üzerine kurulmuş ortaklıklar olup asıl nitelikleri adi ortaklıktır ve diğer adi ortaklık ortaklarının yapabildikleri gibi iş ortaklığının ortaklarının da ortaklıktan gelen zararın indirimini kendi kazançlarından yapabilmeleri gerekir.

Saygılarımızla.