

GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN MAHSUBU: BİR UYGULAMA ELEŞTİRİSİ



Rasim Can ÇAKIR*

I- GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Mevzuatı, kurumlar vergisi mükelleflerine son beş yılla kadar olan geçmiş dönem zararlarının kurumlar vergisi matrahından düşülebilmesi imkanı sağlamıştır. Ancak uygulamada mükelleflerin bu hakları dayanaksız bir biçimde kısıtlanmakta; mükelleflerin özellikle yıl atlayarak söz konusu zarar mahsubu imkanını kullanmalarının önüne geçilmektedir. Çalışmamızda, uygulama bakımından doğru bulmadığımız ve kanunun tanıdığı hakların kısıtlanması anlamına gelen bu husus, yakın zamanda verilmiş olan Danıştay kararı ile birlikte değerlendirilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) düzenlemesi, kurumlar vergisi mükelleflerine son beş yıla ilişkin geçmiş yıl zararlarını kar elde ettikleri dönemlerde kurumlar vergisi matrahından düşme imkanı tanımaktadır. İşbu matrahtan düşme işlemi yapılırken KVK'nın aradığı şart, geçmiş yıl zararlarına ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmiş olması ve geçmiş yıllardaki beyannamelerin zamanında verilmiş olmasıdır.

KVK'da başkaca bir şart aranmamasına ve mükelleflere tanınmış olan bu hakka ilişkin herhangi bir kısıtlama getirilmiş olmamasına karşın, uygulamada mükelleflerin bu haklarının önüne çeşitli engeller konulmaktadır. Herhangi bir kanuni dayanağı olmayan ve Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleriyle de desteklenen uygulamaya göre; kar edilen dönemlerde geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahından düşülmemesi halinde, sonraki dönemlerde yine kar elde edilse dahi bu zararların matrahtan düşülmesi mümkün değildir. Bunun yanında, düzeltme beyannamesi vermek suretiyle de geçmiş yıl zararları kurumlar vergisi matrahından düşülememektedir.

Hukuki hiçbir dayanağı olmayan bu görüş uzun bir süredir uygulamada kökleşmiş durumdadır. Çalışmamızda, yerleşik durumda olan bu görüşe eleştiriler getirilecek ve KVK düzenlemesine aykırı olduğu noktalar vurgulanacaktır. Aka-

binde bir Yüksek Mahkeme kararıyla birlikte mevcut soruna dair eleştirilerimiz birlikte değerlendirilecektir.

II- GENEL OLARAK GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN MAHSUBU

KVK'nın 9. maddesi, kurumların geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesine izin vermektedir. Madde uyarınca; son beş yıla kadar olan geçmiş yıl zararları, yine son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süreleri içerisinde verilmiş olmaları halinde kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. KVK'nın beyannamelerin süresi içerisinde verilmiş olması şartını aramasının sebebi; her yıla ilişkin kurum zararının belirlenebilir olması suretiyle kurumların son beş yıldan önceki dönemlere ilişkin zararları da kurumlar vergisi matrahından düşülmesinin önüne geçmek istemesidir.

Kanun'un lafzı ele alındığında; KVK hükmünün aradığı şartların sağlanması halinde, geçmiş yıl zararlarının – *Kanun'daki süre sınırı da gözetilerek* – istenilen herhangi bir dönemde kurumlar vergisi matrahından düşülmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun yanı sıra Kanun'da kurum kazancından düşülecek olan geçmiş yıl zararlarının miktar veya oranına ilişkin bir sınırlama da

bulunmamaktadır. O halde mükellefler kâr ettikleri dönemlerde geçmiş yıl zararlarını kurumlar vergisi matrahından tamamen düşebilecekleri gibi bu mahsup işlemini kısmen de gerçekleştirebilecektir.

III- GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBUNDA DOĞRU OLMAYAN UYGULAMALAR

Kanun'un geçmiş yıl zararlarının mahsubuna yönelik olarak mükelleflere tanıdığı esnekliğe rağmen, bu hak uygulamada sebebi anlaşılamaz bir biçimde kısıtlanmaktadır. Uygulamadaki yerleşik kanaate göre; geçmiş yıl zararları bulunan kurumların kâr elde ettikleri dönemlerde, işbu geçmiş yıl zararlarını kurumlar vergisi matrahından düşmemeleri halinde artık bu haklarından feragat etmiş sayılmaktadır. Öyle ki bu kabul Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu Özelgeleri dahi şekillenmektedir:

“Buna göre, mükelleflerce kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabilecekleri geçmiş yıl zararları bulunmasına rağmen ilgili hesap dönemi için kâr beyan ederek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması durumunda, bu dönemi izleyen yıllarda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde kâr beyan edilmesi nedeniyle kullanılmayan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.”(1)

Geçmiş yıl zararlarının kâr elde edilen ilk dönemde kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerektiği yönündeki

(1) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı Özelgesi.

yerleşik görüşün yanı sıra, mahsup işleminin düzeltme beyannamesi verilmesi yoluyla yapılamayacağı da uygulamada yerleşmiş durumdadır:

“Buna göre, kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabilmesi için, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi ve beş yıldan fazla nakledilmemesi gerekmekte olup beyanname zarar olsa dahi indirim konusu yapılabilecek indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazanç bulunması halinde de indirime konu edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 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.”(2)

IV- GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBUNDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahından mahsubuna ilişkin KVK düzenlemesi çerçevesinde mükellefler, beyannamelerini süresi içinde verdikleri takdirde son beş yıla ilişkin kurum zararlarını diledikleri dönemde kurumlar vergisi matrahından düşme hakkına sahiptirler. Uygulamada yerleşmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı özelgeleri ile de desteklenen *-bizce doğru olmayan-* kanunun aksine; örneğin 2013 yılında zarar eden bir kurum,

2014 yılında kâr elde edip bir önceki yıldan gelen zararını bu dönemde kurumlar vergisi matrahından düşmeyecek, 2015 yılında elde ettiği kardan 2013 yılındaki zararını düşebilir. Hatta mükellefin 2013 yılındaki zararını 2014 ve 2015 yıllarından kısmen düşmesi veya 2014 yılını atlayarak 2015 yılından 2013 zararının bir kısmını düşmesi dahi mümkündür.

Kanun’da mükelleflerin bu şekilde bir serbesti ile hareket etmelerini engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Aksine, kanunun konuyu ifade ediş şekli başlı başına mükelleflere bu serbestiyi tanımaktadır. Zira KVK geçmiş yıl zararlarının mahsubu noktasında, son beş yıla ilişkin zararların matrahtan düşülebileceği ve bu işlemin yapılabilmesi için geçmiş dönem beyannamelerinin zamanında verilmesi olmak üzere sadece iki sınırlama getirmiştir. Bu da demektir ki; işbu iki esasa riayet edilmesi halinde mükelleflerin geçmiş dönem zararlarını diledikleri dönem ve oranda kurumlar vergisi matrahından düşmeleri mümkündür. Uygulamada olduğu gibi aksi bir görüşün kabulü ise mükelleflere kanun tarafından tanınmış bir hakkın keyfi bir biçimde engellenmesi anlamına gelecek; KVK hükmü ile aranmayan esaslarla mükelleflerin hakları kısıtlanmış olacaktır.

V- UYGULAMADAKİ HATAYA İŞARET EDEN ÖRNEK YARGI KARARI

Geçmiş yıl zararlarının kurumlar ver-

(2) Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-20-70 sayılı Özelgesi.

gisi matrahından düşülmesi hususun-
daki eleştirilerimizi içeren bir olay
yakın dönemde yargıya intikal etmiş
ve Yüksek Mahkeme olayda isabetli
bir sonuca ulaşmıştır. Dava konusu
olayda davacı mükellef, 2004 yılında
zarar beyan etmiştir. 2005 yılında kâr
beyan eden mükellef, bir önceki yıl
zararlarının bir kısmını 2005 yılında
kurumlar vergisi matrahından düş-
müştür. Mükellef, bir sonraki yıl olan
2006'da da yine kâr beyan etmiştir.

Mükellef, 2010 yılında verdiği dü-
zeltme beyannamesi ile geçmişe dö-
nük olarak *-daha önce kâr beyan et-
miş olduğu-* 2006 yılına ilişkin zarar
beyan etmiştir. Yine aynı düzeltme
beyannamesi ile 2004 ve 2006 yılları
zararlarını 2008 yılı kurumlar vergisi
matrahından düşmüştür.

Bunun üzerine vergi idaresi mükellef
hakkında vergi ziyat cezalı olarak ku-
rumlar vergisini tarh ettirmiştir. Vergi
idaresinin bu işlemine karşı mükellef
ise yargı yoluna giderek söz konusu
işbu vergi tarhiyatı aleyhinde iptal da-
vası açmıştır. Davada ilk derece mah-
kemesi geçmiş yıl zararlarının kurum-
lar vergisi matrahından mahsubunu
düzenleyen KVK'nın 9. maddesine
atıfta bulunarak; *"kurumlar vergisi
beyannamesinde her yıla dair tutar-
ların ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıl-
dan fazla nakledilmemek şartıyla
geçmiş yılların beyannamelerinde
yer alan zararların indirim konusu
yapılabileceğinin düzenlendiği, mü-
kelleflerce bir hesap dönemi içerisinde-*

*de oluşan zararın, müteakip beş he-
sap döneminde oluşacak karlarla
mahsup edilememesi halinde mah-
sup imkanının ortadan kalkacağı,
söz konusu hükümlerde, mükellefle-
rin oluşan zararlarını izleyen yılda
beyan etmemeleri ve kar beyan etme-
leri durumunda, kâr beyan ettiği yıl-
dan sonraki yıllardaki kurum ka-
zançlarından düşemeyecekleri şek-
linde bir düzenleme yer almadığı gibi
bu yönde yapılacak bir yorumun da,
kanunun mükelleflere tanıdığı ka-
nuni bir hakkın engellenmesi sonu-
cunu doğuracağına"* hükmetmiştir.
Bunun akabinde vergi idaresi, ilk de-
rece mahkemesinin vermiş olduğu bu
karar hakkında temyiz başvurusunda
bulunmuş ve dosya Yüksek Mahkeme
önüne gelmiştir. Dosyayı inceleyen
Yüksek Mahkeme ise yerel mahke-
menin kararını aynı hukuki gerekçe-
lerle yerinde bularak onamıştır(3).

VI- SONUÇ

Karara konu olayda da görüldüğü üze-
re; geçmiş yıl zararlarının kurumlar
vergisii matrahından kısmen mahsubu,
mahsup yapılırken yıl atlaması yapıl-
ması ve hatta düzeltme beyannamesi
verilmek suretiyle geçmiş yıl zararları-
nın mahsubu dahi mümkündür.
Geçmiş yıl zararlarının kurumlar ver-
gisi matrahından düşülmesi hakkında-
ki doğru bulmadığımız ve mükellefle-
rin haklarını kısıtlayan uygulamadan
Yüksek Mahkeme'nin yakın zamanda
vermiş olduğu bu örnek karar ışığında
vazgeçileceği kanaatindeyiz.