

TİCARİ KÂR OLMASINA RAĞMEN VERGİ KARŞILIĞI NEDENİYLE HESAP DÖNEMİNİN ZARARLA SONUÇLANMASI

TİCARİ KÂR OLMASINA RAĞMEN VERGİ KARŞILIĞI NEDENİYLE HESAP DÖNEMİNİN ZARARLA SONUÇLANMASI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

E-Yaklaşım, Ağustos 2007

1- GİRİŞ

Çalışmamızda, işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda kazanç elde etmelerine (vergi öncesi kâr oluşmasına) rağmen, vergi karşılığı nedeniyle hesap dönemini zararlı kapamaları (vergi sonrası net kâr oluşmaması) sonucunda vergisel açıdan ve muhasebe kayıtları yönünden dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında bilgi verilecektir.

2- MUHASEBE KAYITLARI

Konuyu örnek vererek açıklamak istiyoruz. (M) A.Ş.'nin dönem kazancı (vergi öncesi kârı) 100.000,00.- YTL'dir. Hesap dönemine ait kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) ise 350.000,00.- YTL'dir. İşletmenin hasılatı içerisinde 15.000,00.- YTL tutarında iştirak kazancı bulunmakta olup, ayrıca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancına ilave edilecek unsurlar toplamı 250.000,00 YTL'dir.^[1] Hesap dönemi içerisinde ödenen geçici vergiler toplamı 130.000,00 YTL'dir. Bu verilere göre şirketin vergi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurum kazancı	: 100.000,00.-
K.K.E.G. (+)	: 350.000,00.-
İlaveler (+)	: 250.000,00.-
İstisnalar (-)	: 15.000,00.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 685.000,00.-
Kurumlar Vergisi %20	: 137.000,00.-
Ödenen Geçici Vergi	: 130.000,00.-
Ödenecek Kurumlar Vergisi	: 7.000,00.-

İşletmenin dönem sonu yansıtma kayıtları sonucunda 690- Dönem Kâr veya Zararı hesabı 100.000,00.- YTL alacak bakiye vermektedir. Vergi karşılığı kaydı ve diğer dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER 137.000,00.-
YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER 137.000,00.-
YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI

----- / -----	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN	130.000,00.-
VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	130.000,00.-
----- / -----	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	100.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	37.000,00.-
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	137.000,00.-
YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	
----- / -----	
591 DÖNEM NET ZARARI	37.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	37.000,00.-
----- / -----	

Bu kayıtlar sonucunda gelir tablosunda dönem kârı 100.000,00 YTL olarak, dönem net zararı ise 37.000,00 YTL olarak gözükecektir. Vergi karşılığı ise 137.000,00 YTL olarak yer alacaktır. Bilançoda ise 370 ve 371 hesaplar arasındaki fark ödenecek kurumlar vergisi borcunu (7.000,00.- YTL) gösterecektir.

Eğer işletmenin hesap dönemi içerisinde ödediği geçici vergi tutarı, yıllık kurumlar vergisi tutarından fazla olsaydı, örneğin; 140.000,00. YTL olsaydı, şirketin nakden veya mahsuben iadesini isteyebileceği geçici vergisi (3.000,00.- YTL) oluşacaktı. Bu tutar ise 193 hesapta bakiye olarak kalacaktı. Çünkü, tekdüzen hesap planı gereği 193 hesaptan 371 hesaba yapılacak yansıtımlar, 370 hesap bakiyesinden daha fazla olamaz.

3- VERGİSEL AÇIDAN VE MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN DİKKAT EDİLECEKLER

Normal şartlarda, yukarıdaki gibi bir örneğin oluşması çok nadir karşılaşılan bir durumdur. İşletmenin, giderleri veya indirimleri arasında önemli bir paya sahip işleme ait tutar, vergi mevzuatı açısından kabul edilmezse bu gibi bir tablo karşımıza çıkacaktır.

Ancak şu husus çok iyi bilinmelidir ki; **bir gideri kanunen kabul edilmeyen gider yazmak, kesin çözüm değildir!**

Kanunen kabul edilmeyen giderlerde vergi incelemesinde ayrıca ele alınacak işlemlerdir. Hele ki, böyle bir tablo ortaya sunan işletmenin K.K.E.G.'leri özellikle incelenebilecektir. Örneğin; K.K.E.G.'ler içerisinde aslında işletmeden fatura düzenlenerek ve KDV hesaplanarak çıkarılması gereken işlemler varsa, ücret olarak değerlendirilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması gereken işlemler varsa, ..v.b. bu işlemler için zamanında hesap edilerek beyan edilmeyen vergiler cezalı olarak tarh ettirilecektir.

İşletmenin eğer tam tasdik denetimlerini gerçekleştiren Yeminli Mali Müşaviri de var ise, YMM yazacağı tam tasdik raporunda işletmenin K.K.E.G.'lerini ve ilave unsurlarını, muhasebenin tam açıklama ilkesi çerçevesinde detaylı bir şekilde açıklamalıdır. Aynı şekilde işletme de mali tablo kullanıcılarının yapacakları analizlerde doğru bir karar vermeleri için yine tam açıklama ilkesi çerçevesinde mali tablo dip notlarında gerekli açıklamaları yazmalıdır.

Bu işletmenin yine muhasebede tam açıklama ilkesi çerçevesinde ve ayrıca V.U.K.'nin re'sen takdir nedenlerini düzenleyen 30. maddesi kapsamında eleştiriye maruz kalmaması için (özellikle 30/4) K.K.E.G.'lerin kaydedildiği hesabın bir torba hesap şeklinde değil, mümkün olduğunca K.K.E.G. unsurlarına göre detaylandırılmış alt hesaplar şeklinde oluşturulması gerekmektedir.

4- ZARAR MAHSUBU

İşletme, kurum kazancı oluşmasına rağmen, kurumlar vergisinin kurum kazancından fazla çıkması dolayısıyla elde ettiği zararı, gelecek hesap dönemlerine ait beyannamelerinde oluşacak kurum kazancından (geçmiş yıllar zararı olarak) mahsup edebilir mi? Hayır...

Çünkü, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinin (1). Fıkrasının (1) bendine göre; "beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar" kurumlar vergisinin matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olarak indirilebilir. Ancak yine aynı Kanunun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendine göre; kurumlar vergisi kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisi, kurum kazancının (vergi matrahının) tespitinde indirim olarak kabul edilmez.

Sonuç olarak, işletme ticari yönden zarar etmiştir. (Vergi öncesi kâr vardır ama vergi sonrası net faaliyet sonucu zarardır). Ancak, zarar etmesine rağmen giderlerinin ve indirimlerinin bir kısmı vergi kanunları yönünden kabul edilmediği için vergi ödemek zorunda kalmıştır. Ancak, ödenen bu vergiyi, ne cari dönem ne de gelecek dönemlerde vergi matrahından indiremez, zarar olarak mahsup edemez.

Kaldı ki bu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde de rahatlıkla görülebilecektir. Bir zararın (geçmiş yıl mali zararının) gelecek yıllar kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup olarak dikkate alınabilmesi için cari yıl kurumlar vergisi beyannamesinde "zarar" satırının oluşması gerekir. Oysa örneğimiz kurumlar vergisi beyannamesine de taşındığında görülecektir ki, ticari kazançla ilaveler eklendiğinde, "kâr ve ilaveler toplamı" satırı oluşmakta ve bu satırdaki toplamdan cari yıla ait zarar, istisna ve indirimler düşülmektedir. Bu indirim sonrasında ise "kâr" satırına ulaşılmaktadır. Bu kârdan ise "kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" düşüldükten sonra kurumlar vergisi matrahına ulaşılmaktadır. **Görüldüğü gibi cari dönemde ticari yönden zarar elde edilmesine rağmen, mali yönden bir zarar yoktur.** Bu durumda gelecek hesap döneminde de 591-Dönem Net Zararı hesabından 580- Geçmiş Yıllar Zararları hesabına aktarılacak olan örneğimizde yer alan 37.000,00.- YTL kurum kazancından mahsup edilebilecek bir mali zarar değildir. Ancak, kâr dağıtımlarında ve yasal yedek ayrımlarında Türk Ticaret Kanunu açısından dikkate alınacak bir ticari zarardır.

-

[1] K.K.E.G.'ler dışında ilave olarak dikkate alınacak işlemlere örnek verecek olursak: (1) Bir önceki yıl vergi mevzuatı açısından zorunlu olmadığı halde yapılan gelir tahakkuku. Bu tahakkuk 181/600 veya 181/642 şeklinde kayda alınmış olabilir. Bu gelir tahakkuku vergi beyanında indirim olarak dikkate alınır. Cari dönemde ise gelir tahakkuk eder ama gelir yazılmaz. 181 hesap kapatılır. İşte bu tutar bu defa cari yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler arasında gösterilir. (2) Yine vergi mevzuatı açısından yapılması zorunlu olmayan ancak işletmenin tabii olduğu diğer yasal mevzuat açısından yapmak zorunda olduğu gider tahakkuku kayıtlara kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılmadıysa, beyanname üzerinde ayrıca ilave olarak dikkate alınır. Bu gider tahakkukuna ait hesap (381, 373, 379..v.b.) ertesi hesap döneminde kapatıldığında ise bu defa defter kayıtlarına gider olarak yazılamayacağı için (bir önceki yıl yazılmıştı) ertesi hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Bu gibi örnekler çoğaltılabilir.

Biz, K.K.E.G. denince, Örneğin; G.V.K. Madde 41, K.V.K. Madde 11, madde 5/3, M.T.V.K. Madde 14, K.D.V.K. Madde 58, V.U.K. Geç.Madde 25/(I), 5510 sayılı SSGSSK Madde 88/8. fıkrası...v.b. Kanunlarda açıkça gider olarak kabul

edilmeyeceği belirtilen işlemleri anlıyoruz. Bunun dışında indirim olarak kayıtlara alınan ama vergisel açıdan kabul edilmeyen ve beyannamede vergi matrahına eklenen unsurları ise "ilaveler" olarak adlandırıyoruz.