

KAR DAĞITIMINDA GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI GEÇMİŞ YILLAR KARLARINA HANGİ SIRA İLE MAHSUP EDİLMELİ VE G.V.K. GEÇ. MD.62 AÇISINDAN ÖZELLİK ARZ EDEN BİR DURUM

KAR DAĞITIMINDA GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI GEÇMİŞ YILLAR KARLARINA HANGİ SIRA İLE MAHSUP EDİLMELİ VE G.V.K. GEÇ. MD.62 AÇISINDAN ÖZELLİK ARZ EDEN BİR DURUM

Serkan BAŞAR

Vergi Departmanı, Müdür Yardımcısı
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

I – GENEL AÇIKLAMA

Şirketlerin esas kuruluş amaçları kar elde etmektir. Ancak bazı durumlarda bu hedef gerçekleşmemekte aksine yapılan faaliyetler sonucunda zarar edebilmektedirler. Zararlar bazen ilk yıllarda yeni kuruluş nedeniyle yapılan yatırımlardan kaynaklanmakta bazen de şirketlerin buldukları sektörlerin durumu, yönetim hataları, strateji ve karar mekanizmalarının hataları nedeniyle ileriki yıllarda da olabilmektedir. Ancak şirketlerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için ilk yıllarda zarar edilmişse sonraki yıllarda kara geçmesi, ara dönemlerde zarar edilmişse bu zararların uzun süre kardan fazla olmaması yani şirket öz kaynaklarının şirketin faaliyeti için yeterli olması gerekmektedir.

Şirket ortaklarının da bu ortaklıkları dolayısıyla belli bir menkul sermaye iradı elde edebilmeleri için şirketlerin ilgili mevzuatlar çerçevesinde kar dağıtmaları gerekir.

Bilindiği üzere Tek Düzen Hesap Planı kapsamında Öz sermaye kalemleri "5- ÖZKAYNAKLAR" grubu altında takip edilmekte bu grup içerisinde de "570 GEÇMİŞ YIL KARLARI", "580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI" ve "542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER" hesapları ile şirketlerin önceki yıllara ait faaliyetleri sonucunda oluşan karları ve zararları takip edilmekte ve ortaklara dağıtılacak karlarda bu hesaplarda gözüken tutarlara göre yapılmaktadır.

Bu makalemizde de kar dağıtım sırasında yukarıda belirtilen hesaplar çerçevesinde kar dağıtım tutarının nasıl belirleneceği ve geçmiş yıl zararlarının mahsubu sırasında ortaya çıkan bazı özel durumlardan bahsetmeye çalışacağız.

II- DAĞITILACAK KARIN HESAPLANMASI

Şirketlerin kar dağıtımına ilişkin esaslar 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu maddeleriyle belirlenmiştir. T.T.K.'nın 364/2 ve 369/2 maddeleri uyarınca anonim şirketlerde kar dağıtım yetkisi genel kurula, limited şirketlerde ise 536. madde uyarınca ortak sayısı 20' den fazla olan limited şirketlerde ortaklar genel kuruluna ortak sayısı 20 ve daha az olan limited şirketlerde de ortakların yazılı kararına bırakılmıştır.

Ancak her iki tür sermaye şirketinde de şirketler safi kurum kazancının tamamını ortaklarına dağıtamazlar. Safi karın tamamının dağıtılması ile ilgili bir zorunluluk bulunmadığı gibi T.T.K. hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerinde bulunması safi karın tamamının dağıtılmasını engellemektedir. Kar dağıtımından önce ayrılması gereken yedek akçelerle ilgili düzenleme T.T.K.'nın 466. maddesinde yapılmıştır.

Bu madde kapsamında ayrılması gereken yasal yedek şunlardır.

- Her yıl ödenmiş sermayenin 1/5' ini buluncaya kadar cari yıl safi karında ayrılması gereken 1/20 oranındaki I. Tertip Yasal Yedek,

- Safi kardan, I. tertip yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kar payı ayrıldıktan sonra pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri oranındaki II. Tertip Yasal Yedek,

- Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı(emisyon primi),

- İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra, artan kısmı.

Yukarıda sayılan yedekler ayrılmadan kar dağıtımının yapılması mümkün değildir.

III- GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kar dağıtımı sırasında dikkat edilmesi gereken bir başka konuda geçmiş yıl zararlarının durumudur. Türk Ticaret Kanununun 470. maddesinde kar payını sadece safi kardan ve bu amaçla ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda yedek akçenin de safi kardan ya da dağıtılması gereken kardan ayrılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrılan yedek akçenin şirketin zararlarını kapamada kullanılabileceği göz önüne alındığında, bir zarar mevcut ve indirilmesi de zorunlu iken geçmiş yıl zararlarını düşmeden yedek akçe ayrılmasının her hangi bir faydası olmayacaktır. Çünkü, şirketin gerçek karı, önceki yıl zararlarından düşülmesinden sonra anlaşılacaktır. Bu nedenle dönem karından, geçmiş yıl zararlarının indirildikten sonra kalan tutardan yedek akçenin hesaplanması gerekir^[1]

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kar dağıtımına esas tutarın hesaplanmasında önce varsa geçmiş yıl zararlarının mahsubu gerekmekte daha sonrada yasal yedeklerin ayrılması ve böylece dağıtılabılır kara ulaşılması gerekmektedir. Ayrıca kurumlar vergisi beyannamelerine eklenen kar dağıtım tablolarında "Geçmiş Dönemler Zararı (-)"satırının, "Dağıtılabılır Net Dönem Karı" satırından önce gelerek dağıtılabilecek karı azaltması da bu görüşü desteklemektedir.

Geçmiş yıl zararlarının, dağıtılabilecek kardan mahsubu şirketin net kar zarar durumunu anlamada da netlik sağlamaktadır. Aşağıda örneği verilen 30.04.2007 tarihli mizandaki hesapların bilanço da ki ÖZSERMAYE kaleminde geçmiş yıl karlarının mahsup edilmiş ve edilmemiş hali aşağıdaki gibi olacaktır.

X A.Ş. 30.04.2007 tarihli mizan

500 Sermaye	:	100.000
540 Yasal Yedekler	:	30.000
I. Tertip Yasal Yedek	:	20.000
II. Tertip Yasal Yedek	:	10.000
542 Olağanüstü Yedekler	:	610.000
1997 Yılı Karı	:	50.000
1998 Yılı Karı	:	150.000
1999 Yılı Karı	:	100.000
2000 Yılı Karı	:	75.000
2001 Yılı Karı	:	80.000
2002 Yılı Karı	:	155.000
570 Geçmiş Yıllar Karları	:	190.000
2006 Yılı Karı	:	190.000
580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)	:	600.000

2003 Yılı Zararı	:	150.000
2004 Yılı Zararı	:	350.000
2005 Yılı Zararı	:	100.000

Yukarı örnek mizanı verilen X A.Ş.'nin enflasyon düzeltmesinin yapılmadığı varsayılan mizanında da gözüktüğü gibi şirket 1997 – 2002 yılları arasında sürekli kar elde etmiş ancak bunları hiç dağıtmamıştır. Daha sonra içinde bulunduğu sektör nedeniyle yüksek tutarda zarar eden şirket 2006 yılında tekrar kara geçmiştir. Bu şirketle ilgili kar ve zararların mahsup edilmemiş ve mahsup edilmiş şekildeki bilanço aşağıdaki gibi olacaktır.

X A.Ş. 30.04.2007 TARİHLİ ARA BİLANÇO
(Mahsup Yapılmış)

V-ÖZKAYNAKLAR	330.000
A-ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000
1-Sermaye	100.000
C-KAR YEDEKLERİ	40.000
1-Yasal Yedekler	30.000
2-Olağanüstü Yedekler	10.000
D-GEÇMİŞ YIL KARLARI	190.000
E-GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(-)	

X A.Ş. 30.04.2007 TARİHLİ ARA BİLANÇO
(Mahsup Yapılmamış)

V-ÖZKAYNAKLAR	330.000
A-ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000
1-Sermaye	100.000
C-KAR YEDEKLERİ	640.000
1-Yasal Yedekler	30.000
2-Olağanüstü Yedekler	610.000
D-GEÇMİŞ YIL KARLARI	190.000
E-GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(-)	(600.00)

İki farklı bilançoda da görüldüğü gibi mahsup işleminin yapılmadığı bilançoda hem geçmiş yıl karları hem de geçmiş yıl zararları bulunurken, mahsup işleminin yapıldığı bilançoda sadece geçmiş yıl karları kalemi gözükmekte ve iki bilançoda da özkaynaklar toplamı eşit olmaktadır.

IV- ÖZELLİK ARZ EDEN DURUM

Ancak burada akıllara mahsup işleminin yapılması sırasında geçmiş yıl zararlarının hangi karlara mahsup edilmesi gerektiği sorusu gelmektedir. Nitekim şirket mizanda da belirtildiği üzere 1997 – 2002 yıllarında sürekli kar etmiş daha sonra 2003,2004, 2005 yıllarını zararla kapatarak 2006 yılında yeniden kar elde etmiştir. Ayrıca 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun Geçici 62.maddesinin;

- bendinde Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- bendinde (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- bendinde Geçici 61' inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının dağıtımı halinde tevkifat yapılmayacağı açıklanmıştır.

Bu durumda şirketin dağıtılabilir 200.000 YTL tutarındaki karını hangi yıllardan dağıtacağı önem kazanmaktadır. Çünkü şirket zararını 2006 yılından başlayarak geriye doğru mahsup etmeye başladığında dağıtılabilir kar olarak 1997 ve 1998 yıllarına ait 200.000 YTL kalacak ve bu karların ortaklara dağıtımında G.V.K.'nin Geçici 62. maddesinin a) bendine göre herhangi bir tevkifat yapılmasına gerek kalmayacaktır. Bunun tam tersine geçmiş yıl zararlarının 1997 yılından itibaren mahsup edilmeye başlanmasıyla birlikte dağıtılabilir 200.000 YTL, 2002 ve 2006 yıllarına ait karlar olacak ve gelir vergisi stopajına konu olacaktır.

Uygulamada geçmiş yıl zararlarının mahsubu sadece muhasebe kayıtlarında yapılmakta ve hesap planında detaylı takip edilen kar ve zararlar mahsup edilerek netleştirilmekte ve kalan kar üzerinden genel kurul

ya da ortakların aldıkları karar doğrultusunda Ticaret Siciline tescil işlemleri yapılmaktadır. Ancak yukarıda örneğini verdiğimiz benzer durumlarda böyle bir işlemin yapılması kar dağıtımını yapan şirketleri stopaj yapılmamaları nedeniyle sıkıntıya sokma ihtimali olduğunu unutmamak gerekir. Mevzuatta böyle bir durumda ne yapılacağı açıklanmamakla birlikte benzer durumlarda şirketin karar organlarının alacakları kar dağıtım kararlarında hangi yıl zararlarını hangi yıl karlarından mahsup edeceklerini açıkça belirlemeleri ve geriye kalan dağıtılabilir karın hangi yıllara ait olduklarını açıkça belirtmelerinde fayda vardır. Ayrıca şirketlerin geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilk yıllarda elde ettikleri ve dağıtmadıkları geçmiş yıllar karlarından başlamaları geriye kalan dağıtılabilir karlar üzerinden stopaj yapmalarını gerektirecek, böylece maliye lehine bir uygulama yapılmış ve kar dağıtan şirket açısından herhangi bir risk doğması önlenecektir.

Ancak şunu da unutmamak gerekir ki mali idare bazı durumlarda mükellef lehine olabilecek ve tercihe bırakılan düzenlemeler de yapmıştır. Örneğin yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak 14.04.2004 tarihinde yayınlanan 23 numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinde hem eski hem de yeni düzenlemeye tabi harcamaları bulunan mükelleflerin yatırım indirimi istisnasının uygulanma sırası konusundaki tercihi mükellefe bırakmıştır. Bu sirkülerle mükellefler tercihlerine bağlı olarak ya eski düzenlemeye tabi harcamalarına öncelik vererek yatırım indiriminden yararlanmış ve bu tutarlar üzerinden stopaj yapmış ya da yeni düzenlemeye tabi harcamalarına öncelik vererek stopaj yapmamışlardır.

Bizim makalemizin konusu olan geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusunda da bu sirküler örnek alınırsa mükellefler geçmiş yıllar zararının mahsubunda 1999 ve sonrası yıllara ait geçmiş yıllar karlarını tercih ederek dağıtılabilir karlarının 1998 ve önceki yıllara ait olmasını sağlayabilir.

V- SONUÇ

Yukarıda bahsettiğimiz durumun normal şartlarda oluşmaması gerekir. Ancak Türkiye şartlarında kurulan şirketlerin büyük bir bölümünün ya aile şirketi olması ya da esas ortağın tek kişi olması diğer ortakların göstermelik olması nedeniyle vergi sorumluluğundan kaçınmak için pek fazla kar dağıtımını yapılmamaktadır. Kar dağıtımını sırasında geçmiş yıllar zararlarının mahsubunun gerektiği T.T.K.' da düzenlenmekle beraber yukarıda bahsettiğimize benzer bir durumda ne yapılması gerektiği ne vergi mevzuatında ne de T.T.K.' da düzenlenmemiştir. Şirketlerin düzenli olarak kar dağıtmaları ya da geçmiş yıl karları ile geçmiş yıl zararlarının oluştuğu dönemde hemen mahsup etmeleri durumunda ve önceki yıllara ait karlarını bilançolarında bekletmemeleri durumunda yukarı bahsedilen problemin yaşanması söz konusu olmayacaktır. Örneğin şirketlerin 2003 yılına kadar olan karlarının daha önceden dağıtılmış olması ya da zararlara mahsup edilmiş olması böyle bir problemi ortadan kaldıracak, dağıtılacak karın hangi yıla ait olursa olsun stopaja tabi tutulması gerekecektir. Ancak buna benzer özellik arz eden durumlarda mükelleflerin tercih edebilecekleri iki uygulama ortaya çıkmaktadır. Mükellefler böyle bir durumda ya maliye lehinde bir karar vererek mahsuplarını stopaj hesaplanacak şekilde yapabilirler ya da mali ve hukuki danışmanlarına başvurarak ve kararlarında açıkça belirterek zararlarının mahsuplarını stopaj hesaplanmayacak şekilde yapabilirler. Ancak mali idarenin aynen yatırım indiriminin tercihi konusunda yayınladığı sirkülere benzer bir sirkülerin yayınlanması konunun açıklığa kavuşmasına yardımcı olacaktır.

Serkan BAŞAR

Mazars/Denge, Vergi, Müdür Yardımcısı

SMMM

Dipnotlar _____ :

[1] Erdoğan Sebahattin, Tan Mehmet, Dündar Mustafa(Gelirler Kontrolörleri) ; Kar Dağıtım ve Vergilendirilmesi (1995)

Türk Ticaret Kanunu

