



ZARAR MAHSUBU

Resul ARSLAN(*)

1 - GİRİŞ

Gelir Vergisi mükellefleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 83 ila 86.maddeleri doğrultusunda, Kanun'un 2.maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin safi tutarını toplamak suretiyle beyan ederler. Bu aşamada, gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zarar, diğer gelir unsurlarından mahsup edilebilmektedir. Ayrıca yeterli kazanç bulunmaması nedeniyle geçmiş yılların gelirinden mahsup edilemediği için devreden zararın mahsubu da mümkün bulunmaktadır. Zarar mahsubuna ilişkin kanuni düzenleme Kanun'un 88. maddesinde yer almaktadır. Bu çalışmada zarar mahsubu müessesesine ilişkin genel kurallar ve sınırlamalar açıklanacak, ayrıca konu ile ilgili özellikli durumlara değinilecektir.

2- ZARAR MAHSUBU UYGULAMASI

Kanun'un 88. maddesi temel hatlarıyla değerlendirildiğinde, Gelir Vergisi Beyannamesini düzenleme aşamasında, zarar mahsubu iki ayrı süreçte mükelleflerin karşısına çıkmaktadır. Bunlardan biri gelir unsurlarının toplanması, diğeri ise beyanname üzerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubudur.

Gelir unsurlarının toplanması aşamasında karşılaşılan zarar mahsubu Kanun'un 88.maddesinin birinci fıkrasında "*Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu aşamada, mükellefler bir takvim yılına ilişkin olarak bazı faaliyetler veya muameleler nedeniyle ortaya çıkan zararı, diğer gelir unsurlarına mahsup edebil-

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

mektedir. Bu düzenleme, gelir getirici faaliyetlerin bazılarının zararlarla sonuçlanmış olması ihtimaline dayanmakta ve zararlarla sonuçlanan faaliyetlerin diğer gelir unsurlarına “takvim yılı ile sınırlı olarak” mahsubunu açıklamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun sistematığında zarar hali ancak ticari, zirai ve mesleki kazançlar için söz konusu olabilir. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesi için yapılan harcamanın elde edilen irattan fazla olması zarar olarak değil “gider fazlalığı” olarak nitelendirilmiştir. Benzer şekilde ücret gelirinin elde edilmesinde bir çalışmanın karşılığı olarak zarar elde edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemler de yalnızca olumlu tutarlarıyla dikkate alınmaktadır¹. Zaten diğer kazanç ve iratların zarar mahsubuna konu olmayacağı Kanun’un 88.maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

Zarar mahsubu ikinci olarak cari yıl ile sınırlı kalmayarak, devreden zararın yıllar itibariyle mahsubu şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ticari hayatın işleyişindeki dalgalanmaların bir sonucu olarak bazı faaliyetlerin karlılık durumu bir yıl içinde ortaya çıkmamakta, hatta bu faaliyetler bazı yatırımları gerektirmektedir. Böyle bir durumda bir takvim yılı ile sınırlı olarak faaliyetin karlılık durumuna ilişkin kesin sonucun ortaya çıkması beklenemez. Çoğu zaman ilk yıllarda yüksek tutarlı harcamaların yapılmış olması ve faaliyetin zararlarla sonuçlanmış olması da muhtemeldir. Bu nedenle kanun koyucu GVK 88.maddenin ikinci fıkrasında “*Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.*” şeklinde düzenleme ile cari yıl içinde ortaya çıkan zararın mahsup edilememesi halinde müteakip yılların gelirinden mahsup edilebileceği belirtilmiştir. Ancak faaliyetin karlılık durumuna ilişkin kesin sonucun ortaya çıkması için de beş yıl süre öngörülmüştür. Kanun’da belirtilen süre sınırlaması ile beş yıl içinde mahsup edilemeyen zararın sonraki yıllara nakledilmesi mümkün değildir.

3- ÖZELLİKLİ KONULAR

Zarar mahsubu müessesesine ilişkin temel düzenlemeler bu doğrultuda olmakla beraber, uygulama aşamasında ortaya çıkan özellikli durumlara başlıklar halinde aşağıda değinilecektir.

3.1- Zarar Mahsubunun İlgili Yılda Yapılmamış Olması;

Zarar mahsubu beş yıllık süre sınırlaması dahilinde, tarihsel sıralamada önce gelen yılın zararı mahsup edilmek koşuluyla yapılır. Kural bu olmakla birlikte sıraya uyulmamış olması, beş yıllık süresinin geçirilmemiş olması şartıyla, hakkın kaybına yol açmaz². Örneğin 2010 ve 2011 takvim yılı faaliyetleri zararlarla sonuçlanan bir mükellefin, 2012 yılının kazancından öncelikle 2011 yılı zararını mahsup etmiş olması 2010 yılına ait zararın mahsubuna engel teşkil etmez.

Zarar mahsubu mükellefe tanınmış bir hak olmasına rağmen, mükellef mahsup imkânının doğduğu yılda bu hakkı kullanmış olması gerekir. Aksi halde, cari yıl içinde zarar mahsubu yapılmayarak sonraki yılların gelirinden mahsup edilmek üzere ertelenmesi müessesenin uygulanmasında keyfi bir durum ortaya çıkaracaktır. Örneğin 2010 yılı faaliyetleri zararlarla sonuçlanan bir mükellefin zararını 2011 yılının kazancından mahsup etme imkanı varken bu hakkını kullanmayıp 2012 yılı gelirinden

¹ ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2010, s.743

² ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2010, s.754

mahsup etmesi mümkün değildir. Hatta bu işlemi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126.maddelerine göre vergi hatalarına ilişkin hükümlere dayanarak düzeltme beyannamesi vermek yoluyla mahsup etmesi de mümkün değildir.³ Zira bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen 25.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49.125.09/11-104334 sayılı Özelge'de "İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen, geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır." şeklinde yapılan açıklamalar ile mükelleflerin geçmiş yıl zararlarını mahsup etmesi gereken dönemde mahsup etmeyerek sonraki dönemlerde mahsup etmeleri veya düzeltme beyannamesi vererek mahsup etmelerinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

3.2- Diğer Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu:

Kanunun 88.maddesinin birinci fıkrasında "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir." yer alan düzenleme ile diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemler, zarar mahsubu müessesesinin dışında tutulmuştur. Çünkü diğer kazanç ve iratlar, kanunun 2.maddesinde sayılan diğer gelir unsurlarından farklı olarak devamlılık arz etmeyen işlemlerden oluşmakta, kazanç ve irat sağlayan muamele yapıldığı anda kar veya zarar durumu kesin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, kanunun 88.maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemler nedeniyle ortaya çıkan zararın diğer gelir unsurlarından mahsup edilmesinin önüne geçilmiştir. Ancak bu noktada tereddüt yaratan husus, diğer kazanç ve iratlar grubuna giren unsurların birinden doğan zararın diğerlerine mahsup edilip edilmeyeceğidir. Örneğin, Kanun'un mükerrer 80/6. bendinde belirtilen şartları sağlamak koşuluyla gayrimenkulün elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan zararın, ortaklık haklarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançtan mahsubunun yapıp yapılamayacağı konusunda kanunun lafzında bir açıklık bulunmamaktadır.

Bu konuda cari yıl içinde birden çok defa menkul kıymet alım satımı nedeniyle bazı işlemlerden doğan zararın karlarla mahsup edileceğine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 21.01.2003 tarihli basın bülteninin değerlendirilmesinde fayda vardır. Basın bülteninin ilgili bölümünde "Bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarları birlikte değerlendirilecektir. Dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kardan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, diğer kazanç ve iratlar grupları içerisinde doğacak zararların diğer gelir kaynaklarından doğacak karlara mahsubu Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci madde hükmü uyarınca mümkün değildir." şeklinde ifade edilmek suretiyle yalnızca menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde ve münhasıran bu işlemlerden doğan zararın yine bu işlemler nedeniyle ortaya çıkan zarara mahsup edilebileceği belirtilmiştir.⁴

³ AKMAZ Kemal, Yaklaşım, Mart 2011, S.219

⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2012, s.267

Basın bülteni yalnızca Kanunun Mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, menkul kıymetlerin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan zararın yine aynı işlemler nedeniyle ortaya çıkan kardan mahsubuna ilişkin tereddüt yaratan hususu açıklamış bulunmaktadır. Ancak bunun dışında kalan ve Kanunun "Diğer Kazanç ve İratlar" başlığı altında sayılmış olan diğer işlemler nedeniyle ortaya çıkan kar ve zararların da birbirine mahsup edilebileceğine yönelik herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemler nedeniyle ortaya çıkan zararın (menkul kıymetlerin elden çıkarılması hariç) yine aynı kapsama giren işlemler nedeniyle sağlanan kardan mahsubunun mümkün olmayacağını söylemek kanuni düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyecektir. Örneğin, Kanunun 70.maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendinde sayılan hakların elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan zararın, arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle oluşan kardan mahsubu mümkün değildir.

3.3- Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Zarar Mahsubu:

GVK 88. maddesinin üçüncü fıkrasında menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin olarak zarar mahsubu "*menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde vergilendirilen unsur sermaye değil, sermayenin kiralanması sonucu elde edilen gelirdir. Dolayısıyla sermayenin kendisi her iki gelir unsuru için de verginin konusuna girmez, burada vergilendirilecek unsur sermayenin kirasıdır. Bu nedenle de sermayede vukua gelen eksilmelerin veya sermayenin yok olmasının zarar unsuru olmayacağı ve elde edilen gelirden mahsup edilemeyeceği ilgili maddede hüküm altına alınmıştır. Örneğin; yalnızca motorlu taşıtını kiraya vermek suretiyle gerçek usulde gayrimenkul sermaye iradı elde eden bir gelir vergisi mükellefinin bir yangın sonucu aracının yanarak kullanılamaz hale gelmesi durumunda, aracın bedelini gider olarak dikkate alması mümkün değildir. Yani sermayenin yok olması elde edilen geliri azaltan bir unsur olarak nitelendirilmemekte, elde edilen gelirin beyanına da engel teşkil etmemektedir.

Bu açıklamalardan yola çıkarak menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için mahsup edilebilecek zararın (gider fazlalığının) yalnızca geliri elde etmek için yapılan harcamanın (giderin), elde edilen gelirden fazla olması şeklinde ortaya çıkacağı şüphesizdir. Bu şekilde ortaya çıkan zarar, gider fazlalığı olarak nitelendirilir ve gelir unsurlarının toplanmasında diğer kazançlara mahsup edilebilir. Ancak gider fazlalığı olarak ortaya çıkan zararın mahsubunda gayrimenkul sermaye iradına ilişkin GVK 74.maddede belirtilen iki sınırlama bulunmaktadır. Bunlar; "*konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i*" ve "*Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli*" dir. Gider fazlalığı bu iki bentte yer alan durumların herhangi birinden kaynaklanıyorsa diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez ve sonraki dönemlerde mahsup yapılmak üzere nakledilemez.

3.4- Faaliyetin Terki ve Ölüm Halinde Zarar Mahsubu

Ticari ve zirai faaliyet gibi devamlılık gerektiren organizasyonlarda faaliyetin karlılık durumunun bazı durumlarda bir yıldan fazla sürede ortaya çıkabileceğini ve bu şekilde ortaya çıkan zararın beş yıllık süre içinde mahsup edilebileceğini daha önceki bölümde belirtmiştik. Bu durumun bir sonucu

olarak da ticari, zirai ve mesleki faaliyetin tamamen terk edilmesi halinde devamlılık unsuru ortadan kalkacağı için faaliyetin terk edildiği döneme ilişkin zararın diğer gelir kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün değildir. Zira bu konu ile ilgili olarak Danıştay 4.Daire'nin 26.09.1989 tarih ve E.1987/1366, K.1989/3326 Sayılı Karar'ında "...Ancak bunun için indirilecek zararın, sermayede meydana gelen azalmadan kaynaklanan bir zarar olmaması ve gerçek bir zarar niteliği taşıması gereklidir. Zararın oluştuğu gelir kaynağının ortadan kalkması veya faaliyetin sona erdirilmesi hallerinde artık bir gerçek zarardan değil, sermayede meydana gelen eksilmeden söz edilebileceğinden, bu tür zararların ise, müteakip yıllardaki diğer gelir kaynaklarından elde edilen gelirlerden mahsubuna imkan yoktur. Olayda, yükümlünün ticari faaliyetini 31.12.1978 tarihinde kapatarak işi terk ettiği ve bu hususun Vergi Dairesi'ne bildirildiği açık olduğuna ve tarh döneminde ise yalnızca gayrimenkul sermaye iradı elde edildiğine göre, zararın oluştuğu gelir kaynağında düzenlilik ve devamlılık kalmadığından, bu işten meydana gelen zararın sermaye kaybı niteliği taşıması nedeniyle gerçek zarar gibi kabul edilerek tarh yılında elde edilen gayrimenkul sermaye iradından mahsup edilmesinde yasal isabet görülmemiştir." şeklinde ifade edilerek faaliyetin sona ermesi durumunda ortaya çıkan zararın sermayede vukua gelen bir eksilme olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla faaliyetin sona ermesi halinde mahsup edilememiş olan zararın, işin terk edildiği dönemde veya takip eden dönemlerde diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

Benzer bir durum, gelir vergisi mükelleflerinin ölümü halinde ortaya çıkacaktır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 164.maddesinde ölümün işi bırakma hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ölüm halinde mükellefin vergiye tabi matrahının tespiti için cari yıl gelirinden geçmiş yıl zararları mahsup edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak ölüm tarihine kadar geçen kıst döneme ait zarar ortaya çıkması halinde, mükellefin gerek geçmiş dönemlere ait gerekse ölüm olayının ortaya çıktığı döneme ait kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün değildir.⁵

3.5- Zarar Mahsubu Durumunda Defter ve Belgelerin İbraz Süresi:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde tutulması zorunlu olan defter ve vesikaların muhafaza ve ibrazı için zamanaşımı süresi defter ve belgelerin ilgili olduğu yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl olarak belirlenmiştir. Ancak bir döneme ilişkin zararın sonraki yılların gelirinden mahsup edilmesi halinde muhafaza ve ibraz zamanaşımı süresi mahsup işleminin bittiği yılı takip eden yılın başından başlayacaktır⁶. Örneğin 2009 takvim yılı zararını 2011 takvim yılı gelirinden mahsup eden mükellef, 2009 yılı yasal defter ve belgelerini 2011 yılı için zamanaşımı süresi sonu olan 2016 yılının sonuna kadar saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek yükümlülüğündedir.

3.6- Vergisinden İstisna Edilen Kazançlarla İlgili Zararlar:

3.6.1- Vergiden İstisna Yurtiçi Faaliyetlerden Doğan Zararın Mahsubu:

Vergiden istisna edilmiş faaliyetler sonucu ortaya çıkan zararın diğer kazanç ve iratlara mahsup edilmeyeceği yönünde mevcut bir hüküm 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun beşinci maddesinde bulunmasına rağmen, Gelir Vergisi Kanunu'nda bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak

⁵ AKMAZ Kemal, Yaklaşım, Mart 2011, S.219

⁶ KUŞTEPE Abdülkadir, Vergi Raporu, Mart 2012,S.150

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Gelir Vergisi Beyannamesi'nin Tablo-2'ye ait dipnotlarında "Bu bildirim doldurulurken Tablo-3'te yer alan istisna kazançlar dahil edilmeyecektir" ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla kanuni bir düzenleme olmamakla beraber Gelir Vergisi Beyannamesi'nin yapısı gereği, istisna kaynaklı kazanç ve iratlara ilişkin zararın mahsubu mümkün bulunmamaktadır.⁷

Ancak Danıştay 4. Daire 17.02.1998 tarih ve E.1997/1069, K.1998/563 sayılı kararında, yasada açık hüküm olmadığı gerekçesiyle gelir vergisinden istisna edilen faaliyetlerden doğan zararların mahsup edilebileceği yönünde karar verilmiştir.

3.6.2- Vergiden İstisna Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararın Mahsubu

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan zararların yurtiçindeki kazanç ve iratlardan mahsubunun mümkün olmayacağı GVK 88.maddesinde açıkça belirtilmiştir. Örneğin Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait olup Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettirilen gemilerin yurt dışında işletilmesinden doğan zararın, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün değildir.⁸

3.7- Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararın Mahsubu:

Yalnızca tam mükelleflerle sınırlı olmak üzere, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararın mahsubu için, her yıla ait yurtdışında beyan edilen matrahların, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlar tarafından bir rapora bağlanmış olması, ayrıca raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'de ilgili vergi dairesine ibraz edilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca denetim kuruluşları tarafından hazırlanan raporun ekinde bulunan vergi beyanları, bilanço ve kar/zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili makamlar tarafından onaylanmış olmalıdır. Burada önemli olan konu, yalnızca mahsup işleminin yapılacağı yıl değil her yıl için denetim yaptırma zorunluluğunun olmasıdır. Yani mükellefin zararla sonuçlanmayan yurt dışı faaliyet dönemleri için de denetim yaptırması zorunlu tutulmuştur.

Ancak faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyanlarının o ülkede yetkili makamlardan alınan birer örneğinin mahallinde bulunan Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

Zarar mahsubunda yurt dışında mahsubu yapılan zararın Türkiye'de tekrar mahsubunun yapılması hem mükerrerliğe yol açacak hem de müessesenin işleyişi ile örtüşmeyecektir. Bu nedenle kanunun 88.maddesinin beşinci fıkrasında yapılan düzenleme ile bu durumun önüne geçilmiştir. Yani yurt dışında zarar mahsubunun yapılmış olması halinde Türkiye'de verilecek beyannameye dahil edilecek kazanç tutarı yurt dışında mahsup yapılmadan önceki kazanç tutarı olacaktır.

3.8- 6111 Sayılı Kanuna Göre Matrah Artırımında Bulunan Mükelleflerin Zarar Mahsubu Uygulaması 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası

⁷ YILDIRIM Mehmet, Vergi Sorunları, Mart 2011, S.270

⁸ YILDIRIM Mehmet, Vergi Sorunları, Mart 2011, S.270

Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 6. maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2010 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır. Mezkur madde ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları dönemlere ait indirim konusu yapamadıkları zararlarının, 2010 ve takip eden yılların karından mahsubuna sınırlama getirilmiştir. Örneğin; 2007, 2008 ve 2009 takvim yılları için matrah artırımında bulunan bir gelir vergisi mükellefinin yıllar itibariyle kar ve zarar durumları; 2007 yılı için 15.000 TL zarar, 2008 yılı için 10.000 TL kar ve 2009 yılı için 20.000 TL zarar olarak beyan edilmiştir. Mükellef 2008 yılı karından 2007 zararını mahsup etmiş ve kalan 5.000 TL zarar sonraki döneme devretmiştir. Bu durumda mükellef 2007 yılından 2008 yılına devreden 5.000 TL zarar ile 2009 yılına ait 20.000TL zararın yalnızca %50 sini 2010 ve sonraki dönemlerin karından mahsup edebilecektir.

4- SONUÇ

Gelir vergisi mükellefleri, bir takvim yılına ait faaliyetleri sonucu farklı gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iratları Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan etmektedirler. Ancak bazı faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan zararlar ile geçmiş yıllara ait zararları diğer faaliyetlerinden doğan kazanç ve iratlara mahsup edeceklerdir. Bu aşamada Kanun'un 88.maddesinde belirtilen temel düzenlemeler ile konuya ilişkin özellikli hususları da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Tebliğler
- 213 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Tebliğler
- AKMAZ Kemal, Gelir Vergisi Mükellefleri İçin Mahsup İmkânı Doğduğu Halde Mahsup Edilmeyen Zararların Durumu ve Zarar Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Konular, Yaklaşım, Sayı 219, Mart 2011
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012
- KUŞTEPE Abdülkadir, Gelir Vergisinde Gelirin Toplanması ve Beyanı, Zarar Mahsubu ve İndirimler, Vergi Raporu, Sayı 150, Mart 2012
- ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010
- YILDIRIM Mehmet, Gelir Vergisi Kanununda Zarar Mahsubu Sınırlaması, Vergi Sorunları, Sayı 270, Mart 2011