

GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE ZARAR MAHSUBU ve 6736 SAYILI KANUNA GÖRE GELİR VERGİSİ MATRAH ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBU

LOSS DEDUCTION ON THE INCOME TAX LAW AND TAXPAYERS THAT INCREASE TAX BASE IN RESPECT TO LAW NO 6736



Suat SARIGÜL*

öz

Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre, 2017 yılı Ocak ayı itibarıyla ülkemizdeki gelir vergisi mükellef sayısı 1.822.967'dir. 2016 yılı içerisinde tahsil edilen gelir vergisinin bütçe vergi gelirleri içindeki payı %23,4'dür. Gelir vergisinin bütçe vergi gelirleri içindeki oranının ülkemizde oldukça yüksek olması bu vergi gelirlerinin önemini ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda, gelir vergisinin matrahını doğrudan etkileyen ve gelir unsurlarında ortaya çıkan zararların mahsubu oldukça önemlidir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar kanunda aksine hüküm bulunmadıkça diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmekte, mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilmektedir. Ancak arka arkaya beş yıl için-

ABSTRACT

According to the report of the Revenue Administration, the number of income taxpayers in our country is 1,822,967 as of January 2017. The share of income tax collected in 2016 within the budget tax revenues is 23.4%. The high ratio of income tax to the tax revenues in our country reveals the importance of these tax revenues. In this context, the deduction of the losses that directly affect the basis of the income tax and which occurs in the income elements is very important. That is, according to the Income Tax Law (ITL), the loss incurred from a portion of the income sources in the collection of income can be deducted from the gains and revenues of the other sources, unless the contrary is said in the law, and the uncovered portion of the loss can be deducted from the income of the following years. However, the loss amount which can not be deducted within five consecutive years can not be transferred to the following years.

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 12.02.2017 / M.K.T.: 27.02.2017

de mahsup edilemeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi Kanunu, Zarar Mahsubu, 6736 Sayılı Kanun, Matrah Artırımı.

Keywords: Income tax law, loss deduction, law no. 6736, increase of tax base

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir, "*Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlar belirtilmiş, kanunun müteakip maddelerinde de söz konusu kazanç ve iratların gayrisafi tutarlarının ve safi tutarlarının nasıl tespit edileceği, tespit edilen safi tutarların nasıl vergilendirileceği ve beyan edileceği açıklanmıştır.

Beyanı gereken kazanç ve iratların safi tutarlarının yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu GVK'nın 85'inci maddesinde belirtilmiş, söz konusu Kanun'un 88'inci maddesinde ise beyan edilen gelir unsurlarının bir kısmında hâsıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebileceği açıklanmıştır. Ancak GVK'nın 80'inci maddesinde yazılı olan diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemeyecektir. Ayrıca mahsup neticesinde kapatılamayan zarar kısmı arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilebilecektir. Sermayede meydana gelen azalmalar zarar kabul edilemeyecek olup vergiden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

GVK'da zarar mahsubuna ilişkin yapılan yukarıda sayılan kısıtlamalara ek olarak 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunda da zarar mahsubuna ilişkin kısıtlamalar getirilmiştir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyecektir. Makalemizde, zarar mahsubuna ilişkin geniş açıklamalara yer verilmekle birlikte 6736 sayılı Kanuna göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların, karlardan mahsup edilebilme şartları ortaya konulacaktır.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE ZARAR MAHSUBU

2.1- Genel Açıklama

Gelir vergisi uygulaması kapsamında zarar, bir kazanç unsuruna ilişkin gayrisafi hasılat ile kanunen indirimi kabul edilen giderler arasındaki negatif fark olarak tanımlanabilir. Anayasanın 73'üncü maddesine göre herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Dolayısıyla bir gerçek kişinin vergi ödeme gücünün tespiti bakımından elde ettiği kazanç ve iratlar ile giderlerin yanında, zararların da göz önüne alınarak gelir vergisinin buna göre hesaplanması vergi adaletinin kaçınılmaz bir sonucudur.

GVK'nın 2'nci maddesinde vergiye tabi gelir unsurları sayılmış ve sayılan kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı belirtilmiştir. Kanun'un müteakip maddelerinde her bir kazanç ve iradın tarifi yapılmış ve bu kazanç ve iratların safi tutarının tespitinde dikkate alınacak giderler her bir kazanç unsuru için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Kanun'un 85'inci maddesinde beyanı gereken gelirlerin safi tutarlarının yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu belirtil-

miş, 88'inci maddesinde ise beyan edilen gelir unsurlarının bir kısmında hâsıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği açıklanmıştır.¹

2.2- Yasal Düzenleme

GVK'nın 85'inci maddesine göre, mükellefler bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri ticari, zirai, serbest meslek kazançlarını, ücret gelirlerini, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını, diğer kazanç ve iratlarını bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname ile beyan ederler. GVK'ya göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Yıllık beyannameye toplanan gelirlerden mahsup edilebilecek zararlara ilişkin açıklamalar ise GVK'nın "Zararların Karlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

"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. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.

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 mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali 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 mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez."

2.3- Zarar Mahsubu Uygulaması

GVK'nın 88'inci maddesinde yer alan açıklamalardan ve diğer düzenlemelerden yola çıkarak zarar mahsubuyla ilgili bazı özellikler ortaya çıkmaktadır. Bu özelliklere aşağıda başlıklar halinde değinilmektedir.

a) Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemez.

GVK'nın 88'inci maddesinde, "gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80. maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve

¹ İlhan Özkan, Şafak USLU, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu, e yaklaşım, Mayıs 2016, Sayı:281

iratlarına mahsup edilir.” hükmü bulunmakla birlikte “menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar addolunamayacağı” da aynı madde hükmünde belirtilmiştir.

Farklı gelir unsurlarından bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratlardan, aynı gelir unsurlarından ortaya çıkan zararların mahsubunu düzenleyen söz konusu hüküm, gelir unsurlarından sermaye ağırlıklı olanlardan direkt sermaye azalışı şeklinde cereyan eden eksilmeler dışındaki negatif sonuçların diğer unsurların pozitif rakamlarından indirilmesinin sağlanmasıdır. Farklı kazanç unsurlarının herhangi birisinden doğan zararın, aynı yıla ait diğer kazanç unsurlarının karlarına mahsubu ile ilgili olarak türler itibarıyla aşağıdaki açıklamalar yapılabilir.

- **Ticari, Zirai veya Serbest Meslek Kazancı:** Bu faaliyetlerden doğan zararlar, hem birbirlerine ilişkin karlardan hem de diğer kazanç unsurlarına ait karlardan indirilebilir.
- **Ücretler:** Negatif ücret söz konusu olmayacağı için, ücret kaynaklı bir zarardan ve mahsup imkanından söz edilemez.
- **Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları:** GVK'nın 88'inci maddesine göre, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlar mahsup edilebilirken, bunun dışındaki zararların, kesin bir sermaye azalışını ifade ettiği gerekçesiyle, mahsubu mümkün değildir. Öte yandan, **aşağıda da belirtildiği üzere** gayrimenkul sermaye iradı olmasına rağmen gider fazlalığı sayılmayan bazı unsurlar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu unsurların mahsubu da mümkün değildir.

GVK'nın 74'üncü maddesinin (4) numaralı bendi; “Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz)”

GVK'nın 74'üncü maddesinin (10) numaralı bendi; “Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasıllattan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz)”

- **Diğer Kazanç ve İratlar:** Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasil olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmektedir. Ancak GVK'nın 88'inci maddesinin birinci fıkrasının parantez içi hükmünde yer alan özel düzenlemeyle 80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubu yasaklanmıştır. Bu bağlamda değer artışı grubuna giren işlemlerden bir zarar doğması halinde bu zarar diğer gelir unsurlarının kazançlarından indirilemeyeceği gibi geçmiş yıl zararı olarak da ertesi yıllara devredilemeyecektir. Öte yandan değer artış kazancı grubuna giren işlemlerin bir ya da birkaçından doğan zararın diğer değer artış kazancı işlemlerinin karlarından da mahsup edilemeyeceği kabul edilmektedir. Bu bağlamda tamamen sermayeye dayanan değer artış kazançlarında alım satım konu olan iktisadi kıymetin değerinin altında elden çıkarılması nedeniyle doğan zarar sermayede meydana gelen azalma olduğundan diğer değer artışı kazancına konu işlemlerin karlarından mahsup edilemez.

GVK'nın 31.12.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan geçici 56'ncı maddesinin F-4 bölümünde yer alan hükme göre aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymetin alınıp satılması durumunda bunların

kazancı birlikte hesaplanmaktaydı. Buna göre aynı yıl içinde birden fazla hisse senedi veya menkul kıymet alım satımı durumunda birden doğan zarar değerinin karından mahsup edilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda 4783 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle getirilen yeni düzenleme ile geçici 56'ncı madde yerine 01.01.2003'ten itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82'nci maddeleri yeniden düzenlenerek uygulamaya konmuştur. Uygulamaya konulan bu yeni düzenlemelerin yol açtığı tereddütlü noktaları açıklamak üzere Gelirler Genel Müdürlüğüne 21.01.2003 tarihinde yayınlanan basın bülteninde;

Bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde bu işlemlerden elde edilen kâr veya zarar tutarları birlikte değerlendirileceği, dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kârdan mahsup edilmesi mümkün bulunduğu, 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenlemede gerek değiştirilmeden önceki 82'nci maddede gerekse geçici 56'ncı maddede yer alan menkul kıymet alım satımında zarar mahsubuna yönelik hükme yer verilmemesinin uygulamada bir değişiklik yaratmadığı, ancak diğer kazanç ve irat grupları içerisinde doğacak zararların diğer gelir kaynaklarından doğacak kârlara mahsubunun GVK'nın 88'inci maddesi hükmü uyarınca mümkün olmadığı hususları açıklanmıştır.

Dikkat edileceği üzere vergi idaresi diğer kazanç ve iratlarda yasak olan kendi içinde zarar mahsubu uygulamasını aynen kabul etmekte olup sadece menkul kıymet alım satımlarında bu kuralın istisnasını getirmiştir. Ancak hisse senetlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için, zarara konu edilen menkul kıymetin ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardan olması gerekmektedir. Yani satış işleminin değer artış kazancı olarak vergilemeye tabi olacak şekilde yapılması halinde zarar mahsubu söz konusu olacaktır.²

Ayrıca idare tarafından verilmiş bir özalgede de³ ".....Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2006-2009 yılları arasında satın alınan New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin elden çıkarılmasında oluşacak zarar ile 2038 vadeli eurobondların elden çıkarılmasından doğacak kâr tutarları birlikte değerlendirilecek olup işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla, söz konusu zararın, bahse konu kârdan mahsubu mümkün bulunmaktadır." hususları belirtilmiştir.

b) Zarar Mahsubu Beyannamede Gösterilmelidir.

Beyannamede gösterilmeyen zararlar mahsup edilemez. Konuyla ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen bir özalgede;⁴

"Buna göre, gelirin toplanması ve beyanında, zarar mahsubunun yapılabilmesi için beyannamede gösterilmesi gerekmekte olup, beyannamede gösterilmeyen ve dolayısıyla mümkün olduğu halde sonraki yıllarda kullanılmayan zarar mahsubunun, mükelleflerce istenildiği yıllarda kullanılması mümkün bulunmamaktadır." hususları bulunmaktadır.

² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2016

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-727 sayılı özalgesi

⁴ Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10/02/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı özalgesi

c) Mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zararlar sonraki yıllara devredilemez.

GVK'nın 88'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, içinde bulunulan dönemde yapılan mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, arka arkaya beş yıl içindeki gelirden indirilir. Birbirini izleyen birden fazla yıl içerisinde zarar ortaya çıktığında, sonraki yılların gelirinden, en önceki yıl zararından başlanarak mahsup işlemi gerçekleştirilir. Mahsup işleminde sıraya uyulmaması mükellefin zarar mahsup hakkını ortadan kaldırmaz. Ancak beş yıllık zarar mahsup süresinin geçirilmemiş olması gerekir.

Ayrıca söz konusu madde hükmünde "*Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.*" denilmek suretiyle zarar mahsubu hakkının kesintisiz kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen özelgede;⁵

".....Buna göre, gelirin toplanması ve beyanında, zarar mahsubunun yapılabilmesi için beyannamede gösterilmesi gerekmekte olup, beyannamede gösterilmeyen ve dolayısıyla mümkün olduğu halde sonraki yıllarda kullanılmayan zarar mahsubunun, mükelleflerce istenildiği yıllarda kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla, 2005 ve takip eden yıllarda gelir vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde ticari kazancınızdan indirim konusu yapılmayan 2004 yılı zararının, 2009 yılı gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, 2005 ve izleyen yıllara ait gelir vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla söz konusu yıllara ait gelir vergisi matrahlarının tespitinde de indirimi mümkün değildir." denilmektedir.

Konuyla ilgili olarak verilen başka bir özelgede⁶;

".....Diğer taraftan yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde beyan edilecek gelirden, 2010 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2010 yılı zararının, indirim imkanı olduğu halde 2011 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır." hususu belirtilmiştir.

ç) Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar

GVK'nın 3'üncü maddesine göre, tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. Bu nedenle yurt dışındaki faaliyetler neticesinde oluşacak zararların gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması vergi ödeme gücünün tespiti bakımından önem teşkil etmektedir.

Kanun'un 88'inci maddesi ile yurt dışı faaliyetler neticesinde oluşabilecek zararların mahsubuna belli şartlar dâhilinde imkân tanınmıştır. Yurt dışı zararların Türkiye'de mahsup edilebilmesi için 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'de bağlı bulunan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali 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

⁵ Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10/02/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı özelgesi

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/08/2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 sayılı özelgesi

koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir. Yurt dışı zararların mahsubunda bu belgelerin eksiksiz olarak ilgili vergi dairesine ibraz edilmemesi halinde zarar mahsubu imkânı olmayacaktır. Türkiye’de mahsup edilecek olan ve yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların, ilgili ülkede de mahsup edilmesinde, Türkiye’deki beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye’de Gelir Vergisi’nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararları varsa bu zararların yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsubu mümkün değildir. 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.

d) İş bırakan ticari işletmenin faaliyetin son bulduğu yıla ilişkin zararlarının o yıla ait diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubu mümkün değildir.

Ticari faaliyetin bütünüyle terk edilmesi halinde, faaliyeti sona eren ticari işletmelerden doğan zararlar diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez. Ticari faaliyetin bütünüyle terk edilmesi ile ticari faaliyet sona ermiştir ve devamlılık unsuru ortadan kalkmıştır. Ticari faaliyetin gerçekleştirilmesi için tahsis edilen öz sermayenin dönem başı ile dönem sonu arasındaki fark, kar veya zarar olarak adlandırıldığından, faaliyetin bütünüyle terki ile birlikte artık zarardan değil sermayede meydana gelen bir azalmadan bahsedilecektir. Diğer bir deyişle zarar, faaliyetin terki ile birlikte sermayede meydana gelen azalmaya dönüşmüştür. Örneğin, 2015 takvim yılında ticari faaliyetini terk eden mükellefin ticari faaliyetinden 2014 takvim yılında 40.000 TL zarar, 2015 yılında 30.000 TL zarar ortaya çıktığı varsayılırsa mükellefin 2016 yılında elde ettiği menkul sermaye iradından 2014 ve 2015 yıllarında ortaya çıkan zararı mahsup edilemez.

e) Kollektif ve Komandit Şirketlerin Tasfiye Döneminde Doğan Zararların Mahsubu

Tasfiye, bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması gibi nedenlerle hesapların kesilerek ortada kalan maldan ve paradan alacaklılara paylarına düşen miktarın verilmesi işlemidir. GVK’nın 37’nci maddesinde belirtildiği üzere, kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. GVK’nın mükerrer 80’inci maddesine göre ise faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı hükmündedir. Bu nedenle kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları şirketlerin tasfiye dönemlerinde doğan zararları, zararın diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanması sebebiyle mahsup edemeyeceklerdir. Ayrıca adi komandit şirketlerde komanditer ortaklar şirkete sadece sermayesi ile iştirak ederler ve komanditer ortakların şirket karından hisselerine düşen paylar menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle komanditer ortakların hisselerine isabet eden zararlar sermayede meydana gelen bir azalma olduğundan bu zararların diğer kazanç ve iratlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

f) Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Zamanaşımının Zarar Mahsubuna Etkisi

Vergi Usul Kanunu’nun 253 ve 256’ncı maddelerine göre tutulması gereken defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazında zamanaşımı süresi beş yıldır. Bu süre, defter ve belgelerin ilgili olduğu yılı izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır. Belli bir dönemle ilgili olarak beyan edilen zararın sonraki yıllar gelirinden mahsup edildiği durumda süre, zarar mahsubunun tamamen sona erdiği yılı izleyen yılın başından başlaması gerekmektedir. Örneğin, mükellef 2012 takvim yılı zararını 2016 takvim yılı gelirinden mahsup ederse, 2012 takvim yılı defter ve belgelerini 2016 takvim yılı ile ilgili zamanaşımı süresinin sonu olan 2021 takvim yılının sonuna kadar saklamak durumundadır.

g) Gelir Vergisinden İstisna Edilmiş Yurt İçi Faaliyetlere İlişkin Zararlar

Vergiden istisna edilmiş gelir kaynaklarında meydana gelen zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilemez. Esasında konu ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenleme yer almakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İdareni görüşü, istisna kaynaklı faaliyetlerden doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubunun mümkün olmadığı şeklindedir. Ayrıca Gelir Vergisi Beyannamesinin yapısı gereği, istisna kaynaklı kazançlardan zarar doğması halinde bu zararlar hiçbir şekilde mahsup edilememektedir.

Ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinin, gelir vergisinden istisna edilmiş kazançları aşağıdaki gibidir:

- PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası (GVK mükerrer madde 18)
- Sergi ve Panayır İstisnası (GVK madde 30)
- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (GVK madde 20)
- Yatırım İndirimi İstisnası (5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış fakat geçiş dönemine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 69 uncu madde ile düzenlemeler yapılmıştır.)
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. madde)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu geçici 3 üncü madde)
- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu-madde 12)

Konu ile ilgili olarak verilen özeldede⁷,

"Diğer taraftan, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin "Tablo-3 İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim" başlıklı kısmında yer verilen istisna kazançların "Yıllık Gelir Vergisi Beyanname" si ile ilişkilendirilmesi söz konusu olmadığı gibi, istisna kapsamına giren faaliyetlerden doğan zararların da diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla kolektif şirket ortağı sıfatıyla serbest bölgede istisna kapsamına giren faaliyetlerinizden doğan zararları, diğer faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazançlarınızdan indirmeniz mümkün bulunmamaktadır." hususları belirtilmiştir.

ğ) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Zararlar

GVK'nın 42'nci maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Dolayısıyla zarar mahsup süresi ise işin bittiği yıldan itibaren başlayacaktır.

h) Vefat eden eşe ait geçmiş yıl zararlarının faaliyete devam eden eşinin kazancından indirilip indirilemeyeceği

Vergi Usul Kanununun "İşi bırakmanın tarifi" başlıklı 161'inci maddesinde vergiye tabi olmayı ge-

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-1388 sayılı özelgesi

rektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesinin işi bırakmayı ifade edeceği hükmüne yer verilmiş, 164'üncü maddesinde de, ölümün işi bırakma hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde de; "... *murisin ölümünden itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçıları için işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçıların ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçıların mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.*" açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre faaliyete diğer eş tarafından devam edilmek istenmesi halinde; ölüm tarihi itibarıyla vefat eden eşin mükellefiyetinin sona erdirilerek varis olarak diğer eş adına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında gelir vergisinin mükellefi ferdi işletmeler değil ferdi işletme sahibi gerçek kişiler olduğundan ve Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinde gelir vergisi mükellefi bir gerçek kişinin gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararların yine bu kişinin diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarına mahsup edilmesine imkan tanındığından, eşin ölümü nedeniyle intikal eden işletmenin faaliyetine diğer eş tarafından devam edilmesi halinde dahi vefat eden eşin beyannamelerinde gösterilen geçmiş yıl zararlarının diğer eş tarafından elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

3- 6736 SAYILI KANUNA GÖRE GELİR VERGİSİ MATRAH ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBU

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, "*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.*" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir.

Söz konusu zararların ilgili yılların mali bilançolarına göre doğmuş olması veya indirim ve istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu bent hükmü uyarınca matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımda buldukları yıla ilişkin zararlarının, gerek mali yıl bilançolarına göre doğmuş olsun gerekse indirim ve istisnadan kaynaklanmış bulunsun, devreden tutarının sadece %50'si, 2016 yılı ve müteakip dönemlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2015 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 2016 yılına ilişkin olarak vermiş oldukları geçici vergi beyannamelerinde, matrah artırımında buldukları yıllara ait geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmiş olması hâlinde, söz konusu mükelleflerin 2016 yılı geçici vergi beyannamelerini düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. 2016 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ise söz konusu zararların %50'sinin mahsuba konu yapılamayacağı tabiidir.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi Bay (X), 2011 yılında 10.000 TL zarar, 2012 yılında 12.000 TL zarar, 2013 yılında 21.000 TL kâr, 2014 yılında 15.000 TL zarar ve 2015 yılında ise 8.000 TL zarar beyan etmiştir. Mükellef, 2013 yılında beyan ettiği kar tutarından 2011 ve 2012 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

Söz konusu mükellefin 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılları için matrah artırımından yararlandığı durumda 2016 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarları 2012 yılından devreden (1.000/2=) 500 TL, 2014 yılından devreden (15.000/2 =) 7.500 TL ve 2015 yılından devreden (8.000/2=) 4.000 TL olmak üzere toplam 12.000 TL olacaktır.

4- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gelir unsurlarının vergilendirilmesinde kazanç ve iratların yıllık beyannameye toplanması esastır. Gelir unsurlarında gelir elde etmenin yanında zararların oluşması da mümkündür. Bu kapsamda GVK'nın 88'inci maddesinde beyan edilen gelir unsurlarının bir kısmında hâsıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebileceği açıklanmıştır. Ancak mahsup işlemi de bir takım şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemeyeceği, mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmesi gerektiği, sermayede meydana gelen azalmaların zarar kabul edilmeyeceği, vergiden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlarının yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyeceği şeklinde sıralanabilir. Söz konusu şartlara 6736 sayılı Kanunla bir yenisi daha eklenmiş ve 6736 sayılı Kanuna göre matrah artırımında bulunan mükelleflerin matrah artırımı buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyecekleri hükmü getirilmiştir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)
- İlhan ÖZKAN, Şafak USLU, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu, e yaklaşım, Mayıs 2016, Sayı:281
- Gürcü GÜNGÖR, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellikli Hususlar, e yaklaşım, Mayıs 2015, Sayı:269
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2016
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2017/TABLO_1.xls.htm
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_66.xls.htm
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-727 sayılı özelgesi
- Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10/02/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı özelgesi
- Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10/02/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15/08/2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-1388 sayılı özelgesi