



GELİR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE ZARAR MAHSUBU UYGULAMASI ve ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

*APPLICATION OF LOSS OFFSETTING IN
DETERMINATION OF INCOME TAX BASE
AND CERTAIN SPECIAL ISSUES*

Ali Yakup SAYAN(*)

ÖZ

Mükellefler, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Söz konusu beyanname gelirin toplanması sırasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Gelir Vergisi Kanunu bu uygulamayı 'zararların karlara takası' olarak adlandırırken, bu mahsup neticesinde kapatılamayan zarar bakiyesinin de gelecek yılların gelirinden indirilebileceğini hüküm altına almıştır. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilemez. Ayrıca aynı Kanunun 80'inci maddesinde yazılı olan 'diğer kazanç ve iratlardan' doğan zararların, diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubu ise mümkün değildir. Yukarıda özetlendiği şekilde iki boyutu olan zarar mahsubu müessesesi nihai olarak vergiye tabi gelirin tespitinde büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zarar Mahsubu, Zararların Kârlara Takası, Geçmiş Yıllar Zararı, Gelir Vergisi

ABSTRACT

According to Income Tax Law, taxpayers have to declare their incomes and gains derived during a calendar year annually unless provided otherwise. While gathering income items in a tax return, losses occurred in one or more income sources can be offset against the others. While Income Tax Law names it as 'swap of losses to profits', the law also provides for the surplus that remains as a result offsetting can be deducted from the following years' profits. Nevertheless, this amount cannot be deducted after five following years. Moreover, losses arising in 'other income and earnings' element,

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

provided under Article 80 of the ITL, cannot be deducted from other income elements. The loss offset institution which has two dimensions as outlined above, is of great importance in the final determination of taxable income.

Key Words: Loss offset, swap to profit losses, previous year's loss, income tax

1- GİRİŞ

Gelir vergisi uygulamasında mükellefler aksine hüküm olmadıkça gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlarının tamamı için tek bir beyanname verirler. Üniter veya global beyan sistemi olarak da ifade edilen bu sistemde mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde farklı kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir araya toplanmakta ve bu toplama sırasında verginin konusuna giren kaynakların bir kısmından hasıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmektedir. Gelirin bu şekilde toplanması neticesinde ortaya çıkan kar rakamı üzerinden ise yine Kanunda düzenlenmiş olan geçmiş yıl zararlarının mahsubu ve diğer indirimler yapıldıktan sonra vergiye tabi gelire ulaşılmaktadır. İşte gelir vergisine tabi mükellefler açısından vergiye tabi gelirin diğer bir ifadeyle matrahın tespitinde dikkate alınacak hususlardan biri de zarar mahsubu uygulamasıdır.

Zarar mahsubu uygulaması yukarıda ifade edilenlerden de anlaşılacağı üzere hem cari yıl geliri- nin toplanması sırasında kar ve zararların birbirine mahsubu hem de nihai olarak vergiye tabi gelirin tespiti sırasında geçmiş yıllarda meydana gelen zararların mahsubu şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmamızda Gelir Vergisi Kanununda¹ (Bundan sonra kanun ifadesi kullanılacaktır.) düzenlenen zarar mahsubu müessesesi yukarıda açıklanan sistematik çerçevesinde ve özellik arz eden durumlar yönüyle ele alınmaya çalışılacaktır.

2- YASAL DÜZENLEME

Zarar mahsubuna ilişkin yasal düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 'Zararların Karlara Takas ve Mahsubu' başlıklı 88'inci maddesinde yapılmış olup, söz konusu madde Kanunun 'Vergi Tarhı' başlıklı 4'üncü kısmının 'Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname' başlıklı 2'nci bölümünde yer almaktadır. GVK'nın 88'inci maddesi hükmü şu şekildedir:

"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 kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahalindeki 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.”

Yukarıda yer verilen kanuni düzenlemeden anlaşılacağı üzere kanun koyucu mükelleflere öncelikle gelirin toplanması sırasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlarını diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlarına mahsup etme imkanı tanımaktadır. Kanun bunu ‘zararların karlara takası’ olarak tanımlamıştır. Ancak anılan kanunun 80’inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar ise bu imkânın dışında tutulmaktadır. Yani değer artış kazancı ve arizi kazanç olarak verginin konusunu oluşturan işlemlerden bir zarar doğması halinde bu zararların diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlara mahsubu mümkün değildir.

İkinci olarak kanun koyucu ‘zararların karlara takası’ neticesinde kapatılmayan zarar bakiyesinin beş yıldan fazla olmamak üzere müteakip yılların gelirlerinden indirilmesine de olanak tanımaktadır. Bu ise ‘geçmiş yıl zararlarının mahsubu’ olarak tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında yalnızca Kanunun ilgili maddelerinde² tahdidi olarak sayılan giderlerin sermaye gelirlerinden fazla olması anlamında gider fazlalığının, diğer kaynaklardan doğan kazançlara takası ve gelecek yıllar gelirinden mahsubuna izin verilmiştir. Bunun dışında sermayede meydana gelen eksilmelerin zarar mahsubu kapsamında değerlendirmemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca tam mükellefiyette yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar da kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde matrahın tespitinde mahsup konusu yapılabilmektedir.

3- ZARAR MAHSUBU MÜESSESESİ

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelire giren kazanç ve iratlar Kanunda yedi ayrı unsur olarak sayılmış olup, bunlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.

Mükellefler Kanunda sayılan kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Kural olarak beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Buna göre Kanun gelirin beyan edilmesinde genel hatlarıyla üniter sistemi, yani mükellefin farklı kaynaklardan bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların tek bir beyannameye toplanması yöntemini benimsemiştir. Bu şekliyle global ya da üniter olarak nitelendirebileceğimiz bir gelir vergisi kapsamında, bireyin bir yıl zarfında çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamının ver-

² Gelir Vergisi Kanunu, Madde 74

gilendirilmesi, (Bu doğrultuda gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi, a.y.s.) gerçek ödeme gücüne göre vergilendirmeye yaklaşmak bakımından büyük önem arz etmektedir.³

Diğer taraftan sermayenin yoğun olarak kullanıldığı, başlangıçta önemli miktarda sabit kıymet yatırımı veya harcamayı gerektiren ekonomik organizasyonlarda faaliyetin nihai neticesinin vergilendirme dönemi gibi kısa bir dönemde alınacağını beklemek iktisadi gerçeklikle bağdaşmamaktadır. Bu tür faaliyetlerde kesin sonucun bir yıldan daha uzun sürelerde belli olacağı dolayısıyla bu süreçte ortaya çıkan zararların sermayede meydana gelen eksilmeden ziyade işletme zararı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim ticari, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinde kısa dönemde ortaya çıkan bu zararların mükelleflerin diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlarından mahsubu veya cari yılda mahsup edilemeyenlerin izleyen yıllar gelirinden mahsup edilmesine ilişkin Gelir Vergisi Kanunundaki düzenleme de böyle bir kabulün sonucudur. Zarar mahsubunda beş yıllık süre sınırı getirilmesi ile de kanun koyucunun bu tür faaliyetlerde kesin sonucun ancak beş yıl gibi bir sürede alınabileceğini kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun sistematüğinde 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 alınmaktadır.⁴ Zaten diğer kazanç ve iratların zarar mahsubuna konu olamayacağı Kanunun 88'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

3.1- Zararların Karlara Takası

Muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsus yıllık gelir vergisi beyannamesinde⁵ kaynakların bir kısmından hasıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilmektedir. Ancak Kanunun 80'inci maddesinde düzenlenen 'diğer kazanç ve iratların' kaynağı olan işlemlerden doğan zararlar diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarından mahsup edilememektedir.

Bu husus Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

"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."

Zararların karlara takası uygulaması yıllık gelir vergisi beyannamesinde gelir bildirim başlıklı iki numaralı tabloda gerçekleştirilmekte olup söz konusu tablo şu şekildedir:

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara Mart 2010, s.248

⁴ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2010, s.743

⁵ Gelir Vergisi Kanunu Madde 85

Tablo 1: Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Gelir Bildirimi Tablosu

TABLO - 2		GELİR BİLDİRİMİ										
GELİR UNSURLARI		ZARAR					KAR					
		(Türk Lirası)		(Kr)			(Türk Lirası)		(Kr)			
17	Ticari Kazançlar											17
18	Zirai Kazançlar											18
19	Serbest Meslek Kazançları											19
20	Ücretler											20
21	Gayrimenkul Sermaye İratları											21
22	Menkul Sermaye İratları											22
23	Diğer Kazanç ve İratlar											23
24	TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)											24
25	ZARAR											25
26	KAR											26
27	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı											27

Tablodan da görüleceği üzere bir takvim yılı içerisinde ticari ve zirai faaliyetler ile mesleki faaliyetlerden elde edilen 'kâr'lar veya bu faaliyetlerden doğan zararlar beyannameye ayrı ayrı yazılmaktadır. Nitekim Kanun'un 85'inci maddesinde yer alan "Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler." hükmü de bu hususu ifade etmektedir.

Diğer bir gelir unsuru olan ücret ise yıllık gelir vergisi beyannamesinde yalnızca kar olarak dikkate alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesindeki tarifen⁶ de anlaşılacağı üzere ücret, bir hizmetin karşılığı olarak elde edilen para ve menfaatler şeklinde ortaya çıkmakta olup, böyle bir çalışmanın karşılığı olarak zarar elde edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeptendir ki beyanname de ücret satırında zarar bölümüne yer verilmemiştir.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gelir vergisinin konusu oluşturan husus esas olarak Kanunun 70 ve 75'inci maddelerinde tanımlanan niteliklerdeki sermayenin, sahibine sağladığı yıllık getiridir. Söz konusu sermayenin kendisi gelir vergisinin konusunu oluşturmamaktadır. Dolayısıyla sermayenin kendisinde meydana gelebilecek zararlar da gelir vergisinin kapsamına girmemektedir. Nitekim Kanunun 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü de bunu ifade etmektedir: "Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." Gider fazlalığı olarak kabul edilenler dışında yanma, kaybolma, çalınma vb. sebeplerle sermayede meydana gelen eksilmeler diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilemez. Örneğin kiraya verilen binanın yanması, yıkılması veya kiraya verilen taşıtın kaza yapması, çalınması, mevduat faizi elde etmek üzere bankaya yatırılan paranın bankanın batması sonucu geri alınamaması, hisse senetleri alınan şirketin tasfiye sonucunda daha düşük miktarda tasfiye kalıntısı

⁶ "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."

dağıtması vb. durumlarda meydana gelen kayıp 'sermayede vukua gelen eksilme' olarak kabul edilir. İşte sermayede meydana gelen bu tür kayıpların gerek kendi içinde gerekse diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün değildir.⁷

Gider fazlalığı ise esas itibariyle menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin bu iratlardan fazla olması olarak tanımlanabilir. Kanunun 74 ve 78'inci maddelerinde safi iradın bulunması için gayri safi hasıllattan indirilecek giderler sayılmıştır. Giderlerin gayri safi hasıllattan fazla olması, kural olarak gider fazlalığı sayılır ve söz konusu gider fazlalığı gelirin toplanması sırasında diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilir. Mahsup edilemeyen tutar ise gelecek yılların gelirlerinden indirilebilir. Ancak kanunun 74'üncü maddesinde gider fazlalığına yol açmayacak olan iki gider ayrıca belirtilmiştir. Buna göre 74'üncü maddenin 4'üncü bendine göre '*konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i*' gayrisafi hasıllattan indirilebilir. Bu indirim sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır ve indirilemeyen kısım gider fazlalığı sayılmaz. Yine aynı maddenin 10'uncu bendine göre '*sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli*' maddede belirtilen bütün giderlerden sonra gayrisafi hasıllattan indirilir. İndirilemeyen kısım ise gider fazlalığı sayılmaz.

Son olarak diğer kazanç ve iratlar beyannamede yalnızca 'kâr' olarak dikkate alınmış olup, bunun sebebi 88'inci maddede parantez içinde yer alan hükümdür.⁸ Buna göre gelirin toplanması sırasında Kanunun 80'inci maddesinde yazılı 'diğer kazanç ve iratlar' kapsamındaki gelir unsuru ile ilgili olarak ortaya çıkan zararlar diğer gelir unsurlarından oluşan kazanç ve iratlardan mahsup edilemez. Bu hususu diğer kazanç ve iratların süreklilik arz etmemesine bağlamak mümkündür.⁹ Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemlerden doğan zararların mahsubu ileride ayrı bir başlık altında daha detaylı olarak açıklanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücret ve 80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlar yalnızca kar rakamları itibariyle yer almakta olup zarar mahsubu uygulamasına konu olmamaktadır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları gider fazlalığından doğan zararlar veya kar rakamı itibariyle yer almakta olup gider fazlalığından doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubu mümkündür. Geriye kalan diğer gelir unsurları ise kar veya zarar rakamları itibariyle yer alabilmekte olup zararların karlara takası mümkün bulunmaktadır.

⁷ Kemal Akmaz, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Kısıtlaması, <http://www.ozdogrular.com/content/view/10910/>, Erişim tarihi: 10 Şubat 2015

⁸ (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç)

⁹ Bayram Gülçiçek, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellikli Hususlar, Vergi Raporu Dergisi Sayı 174, 2014, s. 229.

3.2- Zararların Karlara Takasına İlişkin Örnek**Örnek 1:**

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A)'nın 2013 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: Bay (A)'nın 2013 yılı kazanç ve iratları

Ticari kazanç	40.000,00 TL
Mesken kira geliri- GMSİ	1.000,00 TL
Serbest meslek kazancı	-20.000,00 TL
İşyeri kira geliri- GMSİ (tevkifatlı)	30.000,00 TL

Bay (A) Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesi hükmü gereğince ticari ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsa dahi yıllık beyanname vermek mecburiyetindedir. Tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira geliri ise GVK'nın 86/1-c maddesi hükmü gereğince 2013 yılı için geçerli 26.000,00 TL'lik beyan haddini aştığı için beyannameye intikal ettirilecektir.

Diğer taraftan Bay (A) ticari ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olduğu için mesken kira geliri istisnasından yararlanamayacak olup, mesken kira gelirini de yıllık beyannameye dahil edecektir.

Buna göre Bay (A) vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde mesleki faaliyetinden doğan zararını beyannameye yer alan diğer gelir unsurlarından mahsup edebilecek olup, Bay (A) nin beyanname-sindeki gelir bildirimini şu şekilde olacaktır:

Tablo 3: Bay (A)'nın Gelir Bildirimi

Satır No	Gelir Unsurları	Kar	Zarar
17	Ticari Kazanç	40.000,00	
18	Serbest Meslek Kazancı		20.000,00
19	Gayrimenkul Sermaye İradı	31.000,00	
20	Toplam	71.000,00	20.000,00
21	Kar	51.000,00	

Örnek 2:

Bayan (B)'nin 2013 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Bayan (B)'nin 2013 yılı kazanç ve iratları

Ticari kazanç	40.000 TL
Diğer kazanç ve iratlar (zarar)	-10.000 TL

Diğer kazanç ve iratlardan doğan zarar Kanununun 88'inci maddesi uyarınca diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemez. Dolayısıyla Bayan (B) yıllık gelir vergisi beyannamesinde 'diğer kazanç ve iratlar' kapsamındaki işlemlerinden doğan zararını ticari kazancından mahsup edemeyecek olup ticari kazancının tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

3.3- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu, bir önceki bölümde açıklanan ‘zararların karlara takası’ sonucunda mahsup edilemeyen zarar bakiyesinin gelecek yıllar gelirinden indirilmesini ifade etmektedir. Kanunun 88’inci maddesinin 2’nci fıkrası da bu hususu düzenlemektedir:

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

Buna göre bir takvim yılı içerisinde muhtelif kaynaklardan kaynaklanan kar ve zararların toplanması neticesinde hala bir zarar söz konusu ise bu zarar takip eden beş yılın beyannamesinde beyan edilecek kar rakamından mahsup edilebilir. Örneğin 2010 takvim yılı beyannamesinde zarar ortaya çıkması halinde bu zarar 2015 yılına kadar (2015 dahil) mahsup edilebilecektir.

Zarar mahsubu 5 yıllık süre içerisinde gelirin ortaya çıktığı ilk yıl beyannamesinde gerçekleştirilmelidir. Aksi takdirde eğer gelir elde edilen yıllarda zarar mahsubu yapılmamışsa, sonraki yılların karından mahsup yapılamayacağı dikkate alınmalıdır.¹⁰ Diğer bir ifadeyle en önceki yıl zararından başlanarak kar rakamı kadar tutarın mahsup hakkından vazgeçildiği kabul edilecektir.

Diğer taraftan birbirini izleyen birden fazla yılın faaliyet sonucu zararlı olduğunda, sonraki yılların gelirinden öncelikle en önceki yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Bununla beraber sıraya uyulmaması beş yıllık zarar mahsup süresi geçirilmemiş olmak kaydıyla zarar mahsubu hakkını ortadan kaldırmaz.¹¹

3.4- Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamına Giren İşlemlerden Doğan Zararların Mahsubu

Diğer kazanç ve iratlar Kanununun 80’inci maddesinde düzenlenen yedi gelir unsurunun en sonuncusudur. Söz konusu gelir unsuru ilk altı gelir unsurunun içerisine girmeyen gelirlerin tamamının diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirileceğini aklı getirirse de, hukuki düzenleme bu şekilde yapılmamıştır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artış kazançları ve arizi kazançlar olmak üzere, vergilendirilecek gelirlerin bentler halinde sayıldığı iki ayrı grup olarak ele alınmaktadır. Değer artış kazançları belli mal ve hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen geliri, arizi kazanç ise yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlardır.

Zararların karlara takası bölümünde açıklandığı üzere ‘diğer kazanç ve iratlar’ gelirin toplanması sırasında yalnızca kar rakamı olarak dikkate alınmaktadır. Bu kazanç ve iratların kaynağı olan işlemlerden zarar doğması halinde bunların diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlara mahsubuna izin verilmemiştir. Bu konuda tereddüt olmamakla beraber diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki işlemlerin birinden doğan zararın, ‘diğer kazanç ve iratlar’ kapsamına giren başka bir kazançtan mahsubu ise tartışmalıdır.

Açık bir düzenleme olmamakla birlikte ‘diğer kazanç ve iratlar’ a konu işlemlerin birinden doğan zararın diğerlerinden doğan karlara mahsubu da mümkün değildir. Örneğin: menkul kıymet alım satımından zarar eden bir şahsın bu zararını, arizi ticari kazancından mahsup etmesi mümkün değildir. Ancak ‘diğer kazanç ve iratlar’ a konu işlemlerin birinden birden fazla defa yapılması halinde bu işlemlerden doğan zararların kendi içinde karlara takası kabul edilmelidir. Bu durumun uygulamada

¹⁰ Tuncay Atabey, Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, 7.Baskı, s.575

¹¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul Mart 2013, s.291

tereddüt yaratması üzerine Maliye Bakanlığı'nca 21.01.2003 tarihli Basın Bülteni yayımlanmış, söz konusu bültende şöyle bir açıklama yapılmıştır:¹²

“Bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kar ve zarar tutarları birlikte değerlendirilecektir. Dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın diğer işlemler nedeniyle elde edilen karlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Diğer taraftan bu konuya ilişkin verilmiş çeşitli özetlerde de benzer görüşlere yer verilmiş olup bir örneği aşağıdaki gibidir:¹³

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2006-2009 yılları arasında satın alınan New York Borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetleri ile 2008 yılında satın alınan 2038 vadeli USD Eurobondlarının bulunduğu, portföyünüzde bulunan bu menkul kıymetleri 2011 yılında elden çıkarmanız halinde, yabancı hisse senetlerinin satışından satış zararının, Eurobondların satışından ise satış kârının oluşacağı belirtilerek, yabancı şirket hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğacak zararın Eurobondların elden çıkarılmasında oluşacak kârdan mahsup edilip edilemeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

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.”

Yukarıda belirtildiği şekilde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması halinde, yine de mahsup edilemeyen bir zarar kalırsa, bu zararın diğer gelir unsurlarından elde edilen kazançtan mahsup edilemeyeceği ise açıktır.

Diğer taraftan Kanunun geçici 67'nci maddesiyle yapılan düzenleme ile 01.01.2006 tarihinden itibaren diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren menkul kıymet alım satım işlemleri büyük ölçüde tevkifata tabi tutulmuştur. Geçici 67'nci madde uygulamasında bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alışı ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden tevkifat yaparlar. Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Bu şekilde yıl içinde aynı türden menkul kıymet alım satımında banka ve aracı kurumlar tarafından tevkifat matrahının tespitinde zarar mahsubu uygulaması yapılmaktadır.

Birden fazla banka veya aracı kurum ile çalışılması veya tevkifat uygulamasında yılın son üç aylık döneminde zarar doğması halinde yıl içinde gerçekleştirilen tüm aynı türden menkul kıymet alım satım işlemlerinin konsolide edilerek zararların karlara takası ise ihtiyari yıllık beyanname ile mümkün olmaktadır. İhtiyari yıllık beyannameyle tam ve dar mükellefler geçici 67'nci madde kapsamında tev-

¹² Maliye Bakanlığı, 21.01.2003 tarihli Basın Bülteni

¹³ 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-727 sayılı özelge

kifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için özel bir beyanname verme imkanına sahip olmaktadır. Bu beyanname aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararlar karlardan mahsup edilebilmektedir.

3.5- Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

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.

4- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- Mahsup İmkânı Olduğu Halde Mahsup Edilmeyen Zararlar

Kanunun 88'inci maddesi hükmüne göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubu neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi ise müteakip yıllara naklolunamaz.

Buna göre zarar mahsubu 5 yıllık süre içerisinde gelirin ortaya çıktığı ilk yıl beyannamesinde gerçekleştirilmelidir. Eğer gelir elde edilen bir yılda zarar mahsubu yapılmamışsa, söz konusu zararın sonraki yılların karından mahsup edilemeyeceği dikkate alınmalıdır. Bu durumda en önceki yıl zararından başlanarak kar rakamı kadar tutarın mahsup hakkından vazgeçildiği kabul edilecektir. Bunun aksi bir uygulama mükelleflere yıllar itibariyle ödeyecekleri vergileri planlama ve öteleme imkânı sağlar ki bu vergilemede eşitliği bozar ve vergilemede keyfiliğe yol açar. Oysaki vergi kanunları vergilemede eşitliği sağlamak için matrahın tespitine ilişkin düzenlemelerde keyfiliğe izin vermemektedir.

Bu konuda verilmiş bir özalgıda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:¹⁴

"İlgide kayıtlı özalgı talep formunda; 2004 yılında beyan ettiğiniz zararı takip eden yıllarda bankalardan kredi çekebilmek amacıyla beyanname üzerinde mahsup etmediğinizi belirterek, 2009 yılı karınızdan 2004 yılı zararının mahsup edilip edilemeyeceği hakkında görüş talep etmekteyiz.

... ..

¹⁴ Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 10.02.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı özalgı

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.”

Bir başka özelgede ise şu açıklamalara yer verilmiştir:¹⁵

“....., birden fazla dönemin zararlar sonuçlanması durumunda, zarar mahsubunda en önceki yıl zararından başlamak suretiyle mahsup işlemi yapılmalıdır. Zarar mahsubunun azami beş yıllık süre içerisinde yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılmaktadır.

Buna göre geçmiş yıllara ait zararların, beş yıllık süre içinde olmak kaydıyla, dönem kârının mevcut olduğu ilk dönemden itibaren mahsup edilmesi gerekmekte olup dönem kârının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının, sonraki dönemlerde mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

4.2- Özel Hesap Döneminden Takvim Yılına Geçişte Zarar Mahsubu

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 174'üncü maddesine göre “Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.”

Gelir vergisi mükellefleri için VUK'un 174'üncü maddesine göre özel hesap dönemi tayin edilmesi halinde gerek takvim yılından özel hesap dönemine geçişte gerekse özel hesap döneminden takvim yılına dönüşte mükelleflerin takvim yılı içinde kıst dönem de dahil olmak üzere birden fazla gelir vergisi beyannamesi vermesi zarar mahsubu uygulamasında bir değişikliğe yol açmamaktadır.

Örneğin 01.01.2014 tarihinden itibaren özel hesap döneminden takvim yılına geçen mükellef için 01.12.2008-30.11.2009 hesap döneminden doğan zarar 2014 takvim yılı da dahil olmak üzere 2009 yılını takip eden 5 yıl içinde gelirden mahsup edilebilir.

4.3- Dar Mükellefiyette Zarar Mahsubu

Kanunun 85'inci maddesine göre mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Kanunun 86'ncı maddesinde ise bunun istisnaları düzenlenmiştir. Buna göre dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Tevkifata tabi

¹⁵ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2010.28.-74 sayılı özelge

tutulmamış diğer kazanç ve iratlar ile menkul sermaye iratları için ise münferit beyanname verileceği 101'inci maddede hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla dar mükellefiyete tabi kişiler, yıllık gelir vergisi beyannamesini yalnızca ticari ve zirai kazançlar ile tevkifata tabi tutulmamış ücretler, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları için verirler.

Dar mükellefiyete tabi kişiler tarafından yukarıda belirtilen kazanç ve iratlar için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde zarar mahsubu uygulaması yapılmasına engel herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu beyanname gelir unsurlarının birinden doğan zararlar diğerlerinden doğan kazanç ve iratlara mahsup edilebilir.

4.4- Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Zarar Mahsubu

Kanunun 42'nci maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin zararlar sonuçlanması halinde zarar işin bittiği yılın zararı kabul edilerek gerek o yıl beyannamesinde yer alan diğer kaynakların kazanç ve iratlarından gerekse o yılı izleyen beş yılın gelirinden mahsup edilebilir.

4.5- İşin Terki Halinde Terk Yılına ve/veya Önceki Yıllara Ait Zararların Mahsubu

Faaliyeti sona eren ticari ve zirai işletmelerde gerek geçmiş yıllardan devreden zararlar gerekse faaliyetin sona erdiği yıl oluşan zararın, diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlardan mahsubu söz konusu değildir. Ancak mükellefin faaliyetini bütünüyle terk etmemesi halinde terk edilen işlerden doğan zarar devam eden diğer faaliyetlerle birlikte değerlendirilerek zarar mahsubu sağlanır. Nitekim Vergi Usul Kanununun 160'ıncı maddesi işi bırakmayı şu şekilde tarif etmiştir: "*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.*" Buna göre işin yukarıda belirtilen şekilde tümüyle terki halinde, gerek geçmiş yıllardan devreden, gerekse faaliyetin sona erdiği yıl oluşan zarar sermayede kesin bir kaybı ifade edeceğinden diğer kazanç ve iratlardan mahsubu kabul edilmemektedir.

Ticari ve zirai faaliyetlerin özelliği belli bir dönemde meydana gelen zararın işletme zararı niteliği taşıyabilmesi sermayede kesin bir kaybı ifade etmeyecek olabilmesidir. Bu bağlamda da ticari ve zirai faaliyet gibi sermayeye dayalı bir organizasyonda kesin sonuç vergilendirme dönemini oluşturan takvim yılından daha uzun süre içinde alınır. Dolayısıyla daha uzun süre içinde ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç belli olmadan sermayedeki kayıp faaliyetin normal icabı sayılır ve bu zarar işletme zararı olarak kabul edilir. Bu nedenle aynı yıl veya ileriki yıllarda diğer gelir unsurlarından mahsup edilir.¹⁶ İşin terki veya faaliyete son verilmesi halinde oluşan zarar ise faaliyetin nihai neticesi olduğu için bu zararın diğer gelirlerden mahsup edilmesi zarar mahsubu müessesesinin amacı ile bağdaşmaz.

4.6- Kollektif, Komandit Şirketler ile Adi Şirketlerden Doğan Zararların Ortaklarca Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu göre kollektif ve adi şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Ancak

¹⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2013, s. 290.

serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde ise komanditeler bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. Adi komandit şirkette komanditelerin ortaklık karından aldıkları pay menkul sermaye iradı niteliğinde iken, eshamlı komandit şirketlerde komanditer ortağa şirket karından düşen pay kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan kanunun 85'inci maddesine göre *"Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır."* Dolayısıyla kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi ve eshamlı komandit şirketlerde ise komandite ortaklar ortaklık karından aldıkları paylar için yıllık beyanname vermekle birlikte bu ortaklıklarından zarar doğması halinde de bu zararlarını yine yıllık beyanname göstermek suretiyle diğer gelir unsurlarından mahsup edebilirler veya ilgili yılda mahsup edilemeyen zararlarını gelecek yılların gelirinden indirebilirler.

Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların payına düşen zarar, sermayede vukua gelen eksilme mahiyetinde olduğu için kanunun 88/3'üncü maddesi hükmü gereğince zarar mahsubuna konu olamaz.

Söz konusu şirketlerin tasfiye dönemlerinde ortaya çıkan zararlar ise ticari, zirai faaliyetlerde meydana gelen kesin bir zararı, diğer bir ifadeyle sermayede vukua gelen eksilmeyi ifade eder. Dolayısıyla normal faaliyet dönemlerinde meydana gelen zararların faaliyetin kesin bir sonucu olarak değerlendirilmeyerek zarar mahsubuna konu edilmesine karşılık tasfiye dönemlerinde ortaya çıkan zararların ortaklarca diğer kazanç ve iratlardan mahsubu söz konusu değildir.

4.7- Zarar Mahsubu ile Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbrahim Süresi İlişkisi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253 ve 256'ncı maddelerine göre; defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ve düzenledikleri vesikalari, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek ve yine aynı süre içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Belli bir dönemle ilgili olarak beyan edilen zararın sonraki yıllar gelirinden mahsup edildiği hallerde ise; sürenin zarar mahsubunun tamamen bittiği yılı izleyen yılın başından başlanacağı kabulü gerekir. Örneğin 2008 yılı zararını 2012 yılı gelirinden mahsup eden mükellef, 2008 yılı defter ve belgelerini 2012 yılı ile ilgili zamanaşımı süresinin sonu olan 2017 yılının sonuna kadar saklamak zorundadır. Aksi halde 2012 yılı beyannamesinde yer alan ve bu yıldaki vergiye tabi matrahın teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılır.¹⁷

5- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununa göre, mükellefler, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu gelir unsurlarından beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Yıllık beyannameye 'diğer kazanç ve iratlara' konu işlemlerden doğan zararlar hariç, gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlara mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca bu

¹⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2013, s.292

mahsup neticesinde kapatılmayan zarar bakiyesi gelecek beş yılın gelirinden indirilmek üzere beyannameye gösterilmekte ve söz konusu zarar beş yıllık süre içerisinde gelir doğan ilk yıldan itibaren mahsup edilebilmektedir. Dolayısıyla zarar mahsubu olarak adlandırılan bu uygulama vergiye tabi gelirin (matrah) tespitinde doğrudan etkili olmaktadır. Bu çerçevede çalışmamızda matrahın tespitinde doğrudan etkili olan bu müessesenin kavramsal altyapısı, kanundaki yeri ve uygulanması ele alınmış, ayrıca özellikli konularına değinilmiştir.

KAYNAKÇA

- 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-727 Sayılı Özelge
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- AKMAZ, K. Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Kısıtlaması, <http://www.ozdogru-lar.com/content/view/10910/>, Erişim tarihi: 10 Şubat 2015
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.05.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2010.28.-74 Sayılı Özelge
- ATABEY, T. Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, 7. Baskı
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul Mart 2013
- Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 10.02.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı Özelge
- GÜLÇİÇEK, B. Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması Ve Özellikli Hususlar, Vergi Raporu Dergisi Sayı 174, 2014
- Maliye Bakanlığı, 21.01.2003 Tarihli Basın Bülteni
- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. (2010) Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010