

ZARAR MAHSUBU ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

OFFSETTING OF LOSSES AND SPECIAL ISSUES



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Gelir Vergisi mükellefleri verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bir kısım gelir kaynaklarından hâsıl olan zararlarını diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarına mahsup edebilmektedir. Çalışmamızda Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi hükmünde yer alan zarar mahsubu düzenlemesine ve bu düzenlemeye ilişkin özellikli konular uygulamalı olarak anlatılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kazanç, İrat, Zarar, Gider Fazlalığı, Zarar Mahsubu

ABSTRACT

Taxpayers of income tax can offset their losses occurred in an income element, from profits of other income elements. This study deals with the loss offsetting practice mentioned under Article 88 of Income Tax Law and some special issues regarding this practice.

Keywords: Income, loss, excess of expense, loss offsetting

1- GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkûr Kanun hükmünde yer alan "gelir" kavramından ne anlaşılması gerektiği ise aynı fıkrada açıklanmış olup, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı gelir olarak kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun bahsedilen 1'inci maddesinin birinci fıkrası göz önüne alındığında; gelir yaratıcı faaliyetler sonucu elde edilen gayrisafi kazanç ve iratlardan bu kazanç ve iratları elde etmek

* Vergi Müfettişi

için katlanılan giderlerin düşülmesi sonucu kalan tutarın gelir olarak dikkate alınacağı anlaşılmaktadır. Ancak uygulamada bazen gelir yaratıcı faaliyetler nedeniyle katlanılan giderler, bu faaliyetlerden elde edilen gelirleri aşmaktadır. Elde edilen gelirin yapılan giderlerden düşük olduğu böyle bir durum, faaliyet sahibinin zarar etmiş olması anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca bir takvim yılında elde edilen vergiye tabi kazanç ve iratlardan beyan edilmesi gerekenlerin toplanarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu düzenleme uyarınca beyannamede gösterilecek gelir unsurlarının tamamı müspet ise, bu gelir unsurlarının toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı madde hükümleri dikkate alınarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecektir. Gelir unsurunun menfi olarak ortaya çıkması durumunda ise, toplama işlemi Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 88'inci madde hükümleri dikkate alınarak gerçekleştirilecektir.

2- GELİRE GİREN KAZANÇ ve İRATLARDA ORTAYA ÇIKAN ZARARLARIN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilecektir. Diğer bir anlatımla diğer kazanç ve iratlar dışındaki kazanç ve iratlardan bir veya bir kaçında zarar ortaya çıkması durumunda, ortaya çıkan zarar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilecektir. Nitekim gelir vergisi beyannamesinin "Tablo-2" bölümünde yer alan gelir unsurlarından sadece diğer kazanç ve iratlara ilişkin satırda zarar kısmı bulunmamaktadır. Dolayısıyla beyannamede zararın yazılacağı bir bölüm bulunmadığı için mükellefler isteseler de diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlarını beyannameye intikal ettiremeyecek ve dolayısıyla da bu zararlarını diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edemeyeceklerdir.

Örnek 1:

Bay (A) 2015 takvim yılında gerçekleştirdiği ticari faaliyetinden 150.000 TL kâr elde etmesine karşın, aynı takvim yılında zirai faaliyetinden 60.000 TL, arazi serbest meslek faaliyetinden ise 20.000 TL zarar etmiştir.

Buna göre Bay (A) 2015 takvim yılı gelirlerine ilişkin olarak vereceği yıllık beyannamenin "TABLO - 2" bölümünün (17) numaralı satırının kâr tarafına 150.000 TL, (18) numaralı satırının zarar tarafına ise 60.000 TL yazacaktır. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin birinci fıkrasının parantez içi hükmü uyarınca diğer kazanç ve irat kapsamına giren arazi serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya çıkan zararı yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edemeyecektir. Dolayısıyla elde edilen 150.000 TL ticari kazançtan yalnızca zirai faaliyet sonucu ortaya çıkan zarar mahsup edilecektir. Bu mahsup sonucu kalan 90.000 TL Bay (A) tarafından 2015 takvim yılı kârı olarak (26) numaralı satırda gösterilecektir.

TABLO – 2

GELİR UNSURLARI		ZARAR	KÂR	
17	Ticari Kazançlar		150.000	17
18	Zirai Kazançlar	60.000		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)	60.000	150.000	24
25	ZARAR			25
26	KÂR		90.000	26

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin birinci fıkrasında diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilemeyeceğine ilişkin hüküm bulunmakla birlikte, zarar mahsubunun diğer kazanç ve iratlar grubu içerisinde yapılıp yapılamayacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56'ncı maddesinin 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen hükümlerinde; aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde bunların kazancının birlikte hesaplanacağı, alım satımın birinden doğan zararın diğerinin kârından mahsup edilebileceği belirtilmişti. Ancak söz konusu kanun maddesinin 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4783 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemelerinde menkul kıymetlerin mahsubuna ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Bu durum ise menkul kıymet satışlarına ilişkin yapılacak değerlendirmelerde tereddütlere yol açmıştır.

Ortaya çıkan bu tereddütleri Maliye Bakanlığı yapmış olduğu 21.01.2003 tarihli basın açıklaması ile sonlandırmıştır. Söz konusu açıklamada aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satımı yapılması durumunda bu işlemlerden doğan kâr ve zarar tutarlarının birlikte dikkate alınacağı, bir işlemten doğan zararın ise diğer işlemten doğan kârdan mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen özeltede¹ de yapılan açıklamaya paralel bir şekilde aşağıda yer alan görüş verilmiştir:

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GIB.4.34.16.01-GVK 88-727 sayılı Özelge

“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.”

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci madde kapsamına giren menkul kıymetlerden elde edilen değer artışı kazancı banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla vergi kesintisine tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin on birinci fıkrası hükmünde; vergi kesintisine tabi tutulan bu kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebileceği düzenlenmiştir. Bu doğrultuda beyan edilen gelirden aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredemeyecektir.

Değer artışı kazançlarına yönelik mahsup düzenlemesi sadece menkul kıymetlerin elden çıkarılmasına yönelik bir düzenleme olup, değer artışı kazancı olarak vergilendirilecek diğer mal ve hakların elden çıkarılması halinde bir işlemde doğan zararın diğer işlemde doğan kâra mahsubu Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci madde hükmü gereği mümkün değildir.

Örnek 2:

Bay (A)'nın 2015 takvim yılı faaliyetleri ve bu faaliyetlerinden elde edilen kazanç/zarar bilgisi aşağıda gösterilmiştir:

Kazanç/Zararın Kaynağı	Kazanç/Zarar
(X) AŞ hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu	500.000 TL zarar
Eurobondların elden çıkarılması sonucu	300.000 TL kazanç
3 yıl önce satın aldığı konutun satışından	200.000 TL kazanç

Yukarıda yer alan gelir kaynakları dikkate alındığında, (X) AŞ hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan zarar eurobondların elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan 300.000 TL kazançtan mahsup edilebilecek iken, bu mahsup sonucu kalan 200.000 TL zarar Bay (A)'nın 3 yıl önce satın aldığı konutun satışından elde ettiği 200.000 TL kazançtan mahsup edilemeyecektir.

3- İLGİLİ DÖNEMDE YAPILAN MAHSUP NETİCESİNDE KAPATILMAYAN ZARARIN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkraya hükmüne göre, bir takvim yılına ilişkin gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararların (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilmesi neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilecektir. Mükelleflerin söz konusu mahsup imkânından yararlanabilmesi için öncelikle yıllık gelir vergisi beyannamesinin ekinde bulunan “TABLO - 12” bölümüne zararın doğduğu yılı dikkate alarak geçmiş yıl zararını yazmaları gerekmektedir. Bu işlemin ardından mükellefler ilgili yılda yalnızca bir dönem geçmiş yıl zararı bulunuyor ise bu zarar tutarını, birden fazla geçmiş yıl zararı bulunuyor ise geçmiş yıl zararlarının toplamını yıllık gelir vergisi beyannamesinin “TABLO - 2” bölümünün (27) numaralı satırına yazarak mahsup işlemi gerçekleştireceklerdir.

Bununla birlikte, gelirin toplanması ve beyanında, zarar mahsubunun yapılabilmesi için beyanname gösterilmesi gerekmekte olup, beyanname gösterilmeyen ve dolayısıyla mümkün olduğu halde sonraki yıllarda kullanılmayan zarar mahsubunun, mükelleflerce istenildiği yıllarda kullanılmama-

sı mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda geçmiş yıl zararının takip eden yıllarda imkân olmasına rağmen ihtiyari olarak beyanname üzerinden mahsup edilmemesi durumunda, sözü edilen zarar tutarından feragat edildiği kabul edilecek, dolayısıyla ilgili zarar tutarı yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyecektir.

Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen özeldede² de ifade ettiğimiz hususa paralel bir görüş verilmiş olup, söz konusu görüşün sonuç bölümü şu şekildedir:

“Bu itibarla, 2005 ve takip eden yıllarda gelir vergisi beyannamelerinde indirim imkânı 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.”

Söz konusu özeldede görüleceği üzere vergi idaresi mahsup imkânı olmasına karşın ihtiyari olarak mahsup konusu yapılmayan geçmiş yıl zararlarının, mahsubun yapıldığı yıllara düzeltme beyanamesi verilmesi durumunda dahi gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmasına imkân tanımamaktadır. Ancak önceki yıllara ilişkin verilecek düzeltme beyannameleri ile ilk beyanamedeki işlemler geçerliliğini yitirmekte ve bu tarihten itibaren düzeltme beyannamelerinde yer alan beyanın dikkate alınması gerekmektedir. Bu düşünceden hareketle, vergi idaresinin düzeltme beyanamesi verilse dahi mükellefin zarar mahsubu imkânın olmadığına ilişkin görüşünün hukuka uygun olmadığını düşünmekteyiz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkra hükmünde yer alan başka bir düzenlemeye göre, arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamayacaktır. Buna göre 2015 takvim yılında en son 2010 takvim yılı zararları mahsup edilebilecek olup; 2009 ve öncesine ait olan zararlar mahsup edilemeyecektir. Kaldı ki; geçmiş yıl zararlarının yazıldığı gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan “Tablo-12” ye yalnızca 2010-2014 takvim yıllarını içeren zarar tutarları yazılabileceğinden mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkra düzenlemesini bilmeseler dahi 2009 takvim yılı zararını yazamayacaklardır.

Örnek 3:

Bay (A) 2015 takvim yılına ilişkin olarak vermiş olduğu beyanamede 180.000 TL ticari kazanç beyan etmiştir. Bunun yanında Bay (A)'nın 2009 takvim yılına ilişkin olarak 30.000 TL, 2010 takvim yılına ilişkin olarak 50.000 TL ve 2014 takvim yılına ilişkin olarak 20.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Buna göre Bay (A) aşağıda gösterildiği gibi öncelikle 2015 takvim yılına ilişkin olarak vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinin ekinin “TABLO - 12” bölümüne 2010 ve 2014 takvim yılı zararlarını yazacaktır. Bay (A)'nın 2009 takvim yılı zararı ise beş yıl içinde mahsup edilemediği için “TABLO - 12” bölümüne intikal ettirilmeyecektir. Kaldı ki; söz konusu tabloya yalnızca 2010-2014 takvim yıllarını içeren zarar tutarları yazılabileceğinden Bay (A) Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkra düzenlemesini bilmesee dahi 2009 takvim yılı zararını yazamayacaktır.

² Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.02.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı Özelge.

TABLO-12 MAHSUP EDİLEMEYEN GEÇMİŞ YIL ZARARLARI					
60	2010 Yılı Zararı	50.000	,	00	60
61	2011 Yılı Zararı		,		61
62	2012 Yılı Zararı		,		62
63	2013 Yılı Zararı		,		63
64	2014 Yılı Zararı		,		64
65	TOPLAM (Beyannamenin 27 No.lu satırına aktarılabacaktır.)			70.000,00	65

Bay (A) yukarıda yer alan yıllık gelir vergisi beyannamesinin ekinde yaptığı işlemin ardından aşağıda gösterildiği üzere yıllık gelir beyannamesinin "TABLO - 2" bölümünün (17) numaralı bölümüne 2015 takvim yılına ilişkin ticari kazancını, (27) numaralı satırına ise geçmiş yıl zararı toplamı olan 70.000 TL'yi yazarak mahsup işlemini gerçekleştireceklerdir.

TABLO - 2				
GELİR UNSURLARI		ZARAR	KÂR	
17	Ticari Kazançlar		180.000,00	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	KÂR			26
27	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	70.000,00		27

28	Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)	28
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)	29
30	Bağış ve Yardımlar (GVK 89/4)	30

Konuyla ilgili olarak bir başka değinilmesi gereken hususta birden fazla geçmiş yıl zararının bulunduğu durumda zarar mahsubuna hangi yıldan başlanacağıdır. Birden fazla geçmiş yıl zararına sahip bir mükellefin en eski yıl geçmiş yıl zararından başlayarak zarar mahsubunu gerçekleştirmesi zorunluluk arz etmektedir. Öte yandan ifade edilen kanun düzenlemesinde yer alan “arka arkaya beş yıl” ifadesi dikkate alındığında; beş yıllık sürenin kesintisiz olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle mahsup imkânı doğmasına karşın ilgili yılda mahsup edilmeyen zarar bakiyesinin, izleyen yılların gelirlerinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Örnek 4:

Bay (A) 2014 takvim yılında ticari faaliyetinden elde ettiği zararı aynı takvim yılında elde ettiği değer artış kazancından mahsup etmediği takdirde, mahsup etmediği ticari zararını izleyen takvim yılındaki (2015 takvim yılı) kazanç ve iradından mahsup edemeyecektir.

4- BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBUNUN KAYIT ALTINA ALINMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Tüccar Sınıfları” başlıklı 176’ncı madde hükmüne göre, tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır. Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

Mezkûr Kanun’un 182’nci madde hükmünde ise bilanço esasında defter tutacak mükelleflerin hangi defterleri tutacakları tadadı olarak sayılmış olup, buna göre aşağıdaki defterler bilanço esasında tutulmak zorundadır:

- Yevmiye defteri;
- Defterikebir;
- Envanter defteri (Mevcutat ve muvazene defteri)

Söz konusu defterlerden yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Tüccarlar bu deftere vergisel işlemleri tarihlerine göre kaydetmek zorundadır. Aksi bir durumda tüccar lehine olan ve deftere kaydedilmesi gereken vergisel işlemin yıllık gelir vergisi beyannamesinde dikkate alınması mümkün değildir.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nun 88’inci maddesi hükmünde mükelleflerin zarar mahsubunu yapabilmeleri için yasal defterlerde gösterilmesi gibi bir zorunluluk öngörülmemiştir. Bu nedenle mükelleflerin geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeleri için yasal defterlerinde bu mahsup işlemi göstermeleri zorunlu değildir. Ancak mükelleflerce yasal defterlerinde gösterilmeksizin beyanname üzerinden zarar mahsubunun yapılmış olması durumunda, söz konusu zarar mahsup edilmiş olmasına karşın mükellefin yasal defterlerde hala duruyor olacaktır. Bu durum ise mükellefin yasal defter kayıtları doğrultusunda düzenlenecek bilançonun gerçeğe uygun olmaması sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle bilanço esasına göre defter tutan tüccarlar geçmiş yıl zararlarını mahsup edebilmek için

söz konusu mahsup işlemini öncelikle yevmiye defteri üzerinde gerçekleştirmeli, bu işlem son-
rada yıllık gelir vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararını mahsup etmelidir. Mükellefler ifade edilen
işlemi "570.GEÇMİŞ YIL KÂRLARI" hesabına kaydettiği kârlarından "580.GEÇMİŞ YIL ZARARLARI"
hesabına kaydettiği zararlarını mahsup ederek gerçekleştireceklerdir. (Tüccarlar için ifade edilen hu-
suslar bilanço esasına göre defter tutan ve serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif şirketler ve
adi komandit şirketler içinde geçerlidir.)

Örnek 5:

- Bilanço esasına göre defter tutan Bay (A) 2014 takvim yılı ticari faaliyetinden 40.000 TL zarar et-
miştir. Buna göre Bay (A)'nın 31.12.2014 tarihi itibarıyla yapacağı kayıt aşağıda yer almaktadır.

31.12.2014		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	40.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		40.000
Dönem zararının dönem net kâr zarar hesabına aktarılması		
/		
31.12.2014		
591 DÖNEM NET ZARARI	40.000	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		40.000
Dönem zararının dönem net zarar hesabına aktarılması		
/		

- İzleyen takvim yılı başında Bay (A) aşağıda yapılan kayıta olduğu gibi 2013 takvim yılında ortaya
çıkan zararını "580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI" hesabına aktaracaktır.

01.01.2015		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	40.000	
591 DÖNEM NET ZARARI		40.000
2013 takvim yılı zararının geçmiş yıl zararları hesabına aktarılması		
/		

- Bay (A) 2015 takvim yılında ise ticari faaliyetinden 90.000 TL kâr elde etmiştir. Bay (A)'nın dö-
nem sonu itibarıyla yapacağı kayıtlar aşağıda gösterilmiştir:

31.12.2015		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	90.000	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		90.000
Dönem kârının dönem net kâr zarar hesabına aktarılması		
/		
31.12.2015		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	90.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		90.000
Dönem kârının dönem net kârı hesabına aktarılması		
/		

- İzleyen takvim yılı başında Bay (A) aşağıda yapılan kayıta olduğu gibi 2014 takvim yılında ortaya çıkan kârını "570.GEÇMİŞ YIL KÂRLARI" hesabına aktaracaktır.

01.01.2016	
590 DÖNEM NET KÂRI	90.000
570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	90.000
2014 takvim yılı kârının geçmiş yıl kârları hesabına aktarılması	
/	

- Bay (A) vereceği 2015 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde 2014 takvim yılı zararını mahsup edebilmesi için 2016 takvim yılının Mart ayında aşağıdaki kaydı yapması gerekmektedir:

25.03.2016	
570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	40.000
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	40.000
2014 takvim yılı zararının mahsup edilmesi	
/	

Görülebileceği üzere bay (A) yukarıda yer alan kayıtları yevmiye defterinde göstererek 40.000 TL tutarındaki 2014 takvim yılı zararını 90.000 TL tutarındaki 2015 takvim yılı gelirinden mahsup etmiş bulunmaktadır. Bay (A)'nın bu kayıtlardan sonra zarar tutarı olan 40.000 TL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesinin ekinde bulunan "TABLO - 12" bölümünün (64) numaralı satırına ve yıllık gelir vergisi beyannamesinin "TABLO - 2" bölümünün (27) numaralı satırına yazması gerekmektedir. İfade edilen işlemlerin eksiksiz tamamlanması sonucu Bay (A) 2014 takvim yılı zararını mahsup etmiş olacaktır.

5- SERMAYEDE MEYDANA GELEN EKSIİLMELERİN ZARAR MAHSUBU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen eksilmeler zarar kabul edilmemektedir. Söz konusu tanımda yer alan gider fazlalığından anlaşılması gereken:

- Gayrimenkul sermaye iratları için; elde edilen kira gelirinden mezkûr Kanun'un 21'inci maddesinde yer alan istisnanın düşülmesi sonucu bulunan tutarın, götürü gider veya gerçek gider uygulamasına göre indirim konusu yapılacak gider tutarından düşük olmasıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar:
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedellerini indirim konusu yapmaları durumunda bir zarar doğması halinde, bu zararın gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamaması.
- Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkule ait hâsılatından indirim konusu yapılan iktisap bedelinin %5'i (gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile) oranında tutarın, indirilemeyen kısmının gider fazlalığı olarak dikkate alınamaması.
- Menkul sermaye iratları için; elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların tutarının mezkûr Kanun'un 78'inci maddesinde belirtilen giderlerin tutarından düşük olmasıdır.

Bu sayılanlar dışında, gayrimenkulün belirli bir bölümünün yanma yıkılma gibi durumlar sonucunda zarar görmesi veya menkul sermaye iradının banka, aracı kuruluş vb. kuruluşların iflas etmesi

sonucu tahsil imkânını kaybetmesi durumları sermayede meydana gelen eksilme olarak kabul edilmekte ve bu tür giderler zarar olarak kabul edilmemektedir.

Konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen özeldede³ de yapılan açıklamaya paralel bir şekilde aşağıda yer alan görüş verilmiştir:

“Buna göre, bankada açtığınız altın hesabının kapatılması sonucunda oluşan zararınızın, sermayede vukua gelen bir eksilmeden kaynaklanması nedeniyle, elde ettiğiniz kira gelirlerine ilişkin olarak vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildireceğiniz gayrimenkul sermaye iradından mahsubu mümkün bulunmamaktadır.”

6- YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARIN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca tam mükellef gerçek kişilerin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dâhil) 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 yeterli olacaktır.

Öte yandan Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır. Bununla birlikte Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Örnek 6:

Bay (N)'nin 2014 ve 2015 takvim yıllarında Türkiye ve Almanya'da bulunan tekstil mağazalarından (şahıs işletmeleri) elde etmiş olduğu ve istisnaya konu olmayan kazanç/zarar bilgileri aşağıda yer alan tablodaki gibidir:

Tekstil Mağazası	2014 Takvim Yılı		2015 Takvim Yılı	
	Kazanç (TL)	Zarar (TL)	Kazanç (TL)	Zarar (TL)
Türkiye	3.500.000	0	0	500.000
Almanya	0	4.600.000	4.000.000	0

Yukarıda yer alan tabloda görüleceği üzere Bay (N) 2014 takvim yılında yurt içi faaliyetlerinden 3.500.000 TL kazanç elde etmesine karşın, yurt dışı faaliyetlerinden 4.600.000 TL zarar etmiştir.

³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 24.04.2012 tarih ve 84098128-176200-451 Sayılı Özelge

Bu durumda Bay (N) 2014 takvim yılında gerçekleştirdiği faaliyetlerinin tamamından (4.600.000 - 3.500.000) 1.100.000 TL zarar etmiştir. Bay (N) bu zararı Almanya vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dâhil) her yıl Alman mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki vergi dairesine ibraz etmesi halinde mahsup edebilecektir.

Öte yandan Bay (N)'nin 2015 takvim yılında Türkiye'de bulunan mağazacılık faaliyetinden dolayı ortaya çıkan 500.000 TL zarar için vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dâhil) denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması şartı aranmaz. Söz konusu zararı Almanya mağazasından elde ettiği kazançtan mahsup edebilecektir. Buna ilaveten Bay (N)'nin 2014 takvim yılı beyannamesinde yer alan 1.100.000 TL zararda, 2015 takvim yılı beyannamesinde gösterilmek şartıyla 2015 takvim yılı kazancından mahsup edilebilecektir.

7- ZARAR MAHSUBUNDA ZAMANAŞIMI SÜRESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi hükmüne uyarınca vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Verginin zamanaşımına uğraması demek süre geçmesi nedeniyle mükellef nezdinde tarh edilebilecek vergi alacağına kalkması anlamına gelmektedir. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir. Bu nedenle mükellef vergi borcunu kabul etse dahi zamanaşımına uğrayan vergi alacağına talep edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256'ncı madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."

Geçmiş yıllarla ilgili zararlar mahsup edildiğinde, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile, zarar doğan bu yılla ilgili muhafaza sorumluluğu devam etmektedir. Zarar doğan yıl defter ve belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine istinaden zamanaşımına uğradığı, dolayısıyla muhafaza sorumluluğunun ortadan kalkmış olduğu, bu nedenle inceleme elemanına ibraz edilemeyeceği ileri sürülemez. Yargı kararları da bu yöndedir.⁴

Örnek 7:

Bay (A) tarafından 2006 takvim yılı zararı 2011 takvim yılında mahsup edilmişse, 2006 yılına ait defter ve belgelerin muhafaza ve tevsiki 2011 yılı sonunda değil, 2016 takvim yılına kadar olacaktır. Bay (A) nezdinde 2016 takvim yılında yapılacak bir vergi incelemesinde 2011 takvim yılında mahsup edilen zarar tutarının gerçeği yansıtmadığı tespit edilirse, zarar mahsubu işlemi iptal edilecektir.

⁴ Memiş Kürk, "Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları, Mali Çözüm Dergisi Sayı:98, 2010

Konu ile ilgili Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.03.1973 tarih ve E: 1972/1565, K: 1973/1524 sayılı kararı aşağıdaki gibidir:

“İncelenen dosya münderecatından, yükümlünün 1967 işlemlerinin incelenmesi sırasında, beyannamede gösterdiği 388.209 TL. 1963 yılı zararının gerçeğe uyup uymadığı yönünden incelenmesi nedeniyle zarar mahsubu kabul edilmeyerek tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 114, 138, 252 ve 256’ncı maddeleri göz önüne alındığında, 1969’da girilen vergi incelemesi üzerine 1963 yılının vergilendirilmesi ve 1963 yılı vergilemesi için o yıla ilişkin defter ve belgelerin istenmesi zamanaşımı nedeniyle mümkün değilse de, 1967 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında inceleme elemanınca, 1963 yılında gelen zararın kabul edilmemesi üzerine sözü geçen zararın defter ve belgelerle tevsiki ve kanunîliğinin ortaya konması vergi usul kanununun 227’nci Ticaret Kanununun 68’inci maddesi icabı, 1967 yılı için henüz devlete karşı vergi borçlusu durumunda bulunan mükellefe düşer. Bu nedenle temyiz komisyonu kararının bozulmasına oyçokluğu ile karar verildi.”

8- ZARAR MAHSUBU UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

8.1- Terk Edilen Faaliyetten Kaynaklanan Zararın Mahsubu

Herhangi bir sebeple faaliyetlerini sona erdiren işletmelerin faaliyetlerinin son bulunduğu yıla ilişkin zararlarının aynı yıla ilişkin diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Şöyle ki; Gelir Vergisi Kanunu’nun 88’inci maddesinde yer alan zarar mahsubu müessesesinin uygulanabilmesi için mahsup edilecek zararın, sermayede meydana gelen azalmadan kaynaklanan bir zarar olmaması ve gerçek bir zarar niteliği taşıması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında; zararın oluştuğu gelir kaynağının ortadan kalkması veya faaliyetin sona erdirilmesi hallerin de artık bir gerçek zarardan değil, sermayede meydana gelen eksilmeden söz edilebilecektir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 88’inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca da sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunamayacağı için, bu tür zararların, hem ilgili yıldaki diğer kaynakların kazanç ve iratlarından hem de müteakip yıllardaki diğer gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubuna imkân bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen⁵ özeldede;

“Bu çerçevede, 2014 Ocak ayı itibarıyla terk edilen, adi ortaklık olarak yürütülmekte olan simit sarayı işletmeciliği faaliyetinizden 2010, 2011, 2012, 2013 yıllarında doğan 87.035,14.-TL’lik zarar tutarının, 06/03/2014 tarihi itibarıyla başlamış olduğunuz mimarlık ve inşaat işleri faaliyetinizde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Yukarıda yer alan özeldeden de görüleceği üzere vergi idaresi terk edilen ticari faaliyetten doğan zararın aynı yıl içerisinde bulunan diğer bir kaynağın (serbest meslek faaliyetinin) kazancından mahsubuna imkan bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Konuyla ilgili olarak verilen bir baka özeldede de⁶;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 2011 yılında başladığınız serbest meslek faaliyetini 2012 yılında terk edip 2013 yılında yeniden başladığınız belirtilerek, 2011 yılına ait olan ve 2012 yılı kârından

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.09.2014 tarih ve 62030549-120[88-2014/257]-2153 Sayılı Özelge

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 17.04.2014 tarih ve 38418978-120[88-13/1]-417 Sayılı Özelge

düüldükten sonra kalan geçmiş yıl zararının 2013 yılı birinci dönem geçici vergi beyannamesinde mahsup edip edemeyeceğiniz hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Buna göre 25.04.2012 tarihinde terk ettiğiniz serbest meslek faaliyetinize ilişkin zararın 20.02.2013 tarihinde başladığınız yeni mükellefiyetinizde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen söz konusu özelgeden de görüleceği üzere mükellefin faaliyetini terk ettiği dönemde mevcut olan faaliyet zararları, söz konusu faaliyete izleyen yıllarda yeniden dönülse dahi geçmiş yıl zararı olarak kabul edilmemekte ve beyannameden indirimine izin verilmemektedir.

8.2- Mükellefin Ölmesi Durumunda Ölüm Tarihine Kadar Gerçekleşen Faaliyetlerden Kaynaklanan Zararların Mahsubu

Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü maddesi hükmü uyarınca, ölüm işi bırakma hükmündedir. Bu kapsamda gelir vergisi mükellefinin ölmesi durumunda, ölüm tarihi itibarıyla işi bıraktığı kabul edilecektir. Mükellefin bu şekilde işi bıraktığının kabul edilebilmesi için ayrıca ölümün mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılardan tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca mükellefin ölmesi halinde ilgili takvim yılı yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilecektir. Verilecek bu beynamede mükellefin vergiye tabi matrahının tespitinde cari yıl gelirinden varsa geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak kıst dönem ticari faaliyetten zarar doğması halinde gerek bu kıst döneme, gerek geçmiş yıllara ait zararların ölenin diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün olmadığı gibi, mirasçılardan ticari faaliyete devam edilmesi halinde bunlar tarafından elde edilecek kazanç ve iratlara da mahsubu mümkün değildir.⁷

8.3- Adi Komandit Şirketlerde Komanditer Ortağa İsbet Eden Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü uyarınca komanditer ortakların iştirak hisselerinden elde ettikleri kâr payları menkul sermaye iradı olarak dikkate alınacaktır. Adi komandit şirketin zarar etmesi durumunda ise komanditer ortağın hissesine isbet eden zarar, menkul sermaye iradından doğduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca sermayede meydana gelen eksilme kabul edilecek ve komanditer ortağın diğer faaliyetlerden doğan kazanç ve iratlarına mahsup edilemeyecektir.

Örnek 8:

(B) adi komandit şirketi 2015 takvim yılı faaliyetlerinden 120.000 TL zarar etmiştir.(B) adi komandit şirketin %10 komanditer ortağı bay (C)'nin adi komandit şirketin 2015 takvim yılında ortaya çıkan zararından hissesine düşen kısmı 12.000 TL olacaktır. Bu zararın dışında 2015 takvim yılında bay (C)'nin serbest meslek faaliyetinden 50.000 TL kazanç elde etmesi durumunda, ortağı olduğu komandit şirketten hissesine düşen 12.000 TL zararı serbest meslek faaliyetinden doğan kazancına mahsup edemeyecektir.

⁷ Kemal Akmaz, "Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Kısıtlaması", E Yaklaşım, Mart 2010, Sayı: 207.

8.4- Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Tasfiye Sürecinde Doğan Zararlarının Mahsubu

Tasfiye sürecine giren kolektif ve adi komandit şirketlerin tasfiye döneminde ortaya çıkan zararlardan, ortaklara düşen zarar payları, ortakların diğer gelirlerinden doğan kârlarına mahsup edilemeyecektir. Çünkü söz konusu şirketler tasfiyeye girdiği için ortaklar açısından artık gerçek bir zarardan değil, sermayede meydana gelen eksilmeden söz edilebilecektir.

8.5- İlgili Yıl Faaliyetlerinden Zarar Ettikleri Halde Rızaen Kâr Beyan Eden Mükelleflerin Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83'üncü maddesi hükmü uyarınca hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacaktır. Anılan madde hükmü gereğince mükelleflerin beyanı esas olduğu için, ilgili yıl faaliyeti zararlı sonuçlanan ancak dönem matrahını rızaen kârlı gösteren bu beyanlar esas alınarak tarhiyat yapılacaktır. Bu doğrultuda gelir vergisi mükellefinin zarar etmesine karşın rızaen kâr beyan etmesi durumunda vergilendirilmesinde beyan ettiği kâr dikkate alınacak, dolayısıyla faaliyetinden elde ettiği zararları mahsup edemeyecektir.

Manisa Defterdarlığı tarafından verilen 08.06.2005 tarih 2005.065 Sıra No.lu özelgede de konuyla ilgili olarak ifade edilen değerlendirmeye paralel şekilde görüş verilmiştir. Söz konusu özelge aşağıda yer almaktadır:

"Dolayısıyla ilgili yıl faaliyetlerinden zarar ettikleri halde rızaen kâr beyan eden mükelleflerin geçmiş yıl zararını sonraki yıllarda beyan edecekleri gelirden mahsup etmeleri mümkün bulunmamaktadır."

8.6- Çalınan veya Kaybolan İktisadi Kıymetler Dolayısıyla Meydana Gelen Zararların Mahsubu

Tüccarlar faaliyetlerini yürütürken basiretli iş adamı ilkesi gereğince öngörülü davranmalıdır. Tacir faaliyetleriyle ilgili, sıradan bir insandan çok daha fazla tecrübe ve bilgiye sahip olduğu için, bilgisizliğini ileri sürerek sorumluluktan kurtulması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefin işletmelerine dâhil iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması veyahut diğer nedenlerle kullanılamaz hale gelmesini önlemek için gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Ancak mükellefin basiretli davranmaması sonucu işletmesine dâhil iktisadi kıymetlerinin çalınması, kaybolması veyahut diğer nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi durumunda, sermaye meydana gelen eksilme söz konusu olacaktır. Sermayede meydana gelen eksilmeler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca zarar kabul edilmeyecek ve dolayısıyla da diğer kaynakların kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

8.7- Gelir Vergisinden İstisna Edilmiş Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Örnek 9:

Türkiye'de yerleşik bir heykeltıraşın Almanya'da yaptığı heykelin Almanya'da satışından elde ettiği gelir, heykelin yapımı için katlanılan harcamaları karşılayamaması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamındaki bu faaliyetinden ortaya çıkan zarar Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararların, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyeceğine dair hüküm bulunmakla birlikte Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt içi zararların, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyeceğine dair hüküm bulunmamaktadır.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Beyannamesi Eki'nde yer alan "Tablo - 2"de Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim başlığı taşıyan kısmında dipnot olarak "Bu bildirim doldurulurken Tablo-3'te yer alan istisna kazançlar dahil edilmeyecektir." Açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi doldurulurken, Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt içi zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen özeldede de beynamede yer alan açıklama dikkate alınarak mükellefe istisna faaliyetten doğan zararın mahsup edilemeyeceğine ilişkin görüş verilmiştir. Söz konusu özeldede⁸ aşağıda yer almaktadır:

"193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde mükelleflerin, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri ve bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beynamede toplanmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un 88'inci maddesinde gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği belirtilerek, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının, müteakip yılların gelirinden indirileceği, arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesinin müteakip yıllara naklolunamayacağı hükme bağlanmıştır.

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."

9- SONUÇ

Gelir vergisi mükellefleri bir takvim yılında elde ettiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarının bir kısmından hâsıl olan zararları mezkûr Kanun'un 88'inci maddesi hükümlerini dikkate alarak diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte diğer kazanç ve iratlar olarak kabul edilen gelir unsurundan doğan zararlar diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsup edilememektedir. Ancak ifade edilen bu husus bu gelir unsurunun içinde yer alan menkul kıymet kazançlarının birbirinden mahsubunda geçerlilik taşımamaktadır. Buna göre aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satımı yapılması durumunda bu işlemlerden doğan kâr ve zarar tutarları birlikte dikkate alınacak ve bir işlemden zarar doğması durumunda bu zarar tutarı, diğer işlemden doğan kârdan mahsup edilebilecektir.

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GIB.4.34.16.01-GVK 88-1388 Sayılı özeldede

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen eksilmeler zarar kabul edilmediği için; sermayede meydana gelen eksilme olarak kabul edilen zararlar her halükarda gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsup edilememektedir. Buna benzer olarak Türkiye'de Gelir Vergisi'nden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- AKMAZ, K. "Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Kısıtlaması", E Yaklaşım, Mart 2010, Sayı: 207
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 17.04.2014 tarih ve 38418978-120[88-13/1]-417 Sayılı Özelge
- Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.02.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-003-2 sayılı Özelge
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.03.1973 tarih ve E: 1972/1565, K: 1973/1524 sayılı Kararı
- GÜNGÖR, G. "Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellikli Hususlar", E-Yaklaşım Mayıs 2015 Sayı:269
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-727 sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 03.09.2014 tarih ve 62030549-120[88-2014/257]-2153 Sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-1388 Sayılı Özelge
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 24.04.2012 tarih ve 84098128-176200-451 Sayılı Özelge
- KÜRK, M. "Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi Ve İstisnaları, Mali Çözüm Dergisi Sayı:98, 2010
- Manisa Defterdarlığı tarafından verilen 08.06.2005 tarih 2005.065 Sıra No.lu Özelge