

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**ZARARLARIN MAHSUBUNUN VERGİ UYGULAMASININ
ETKİNLİĞİ AÇISINDAN
ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

- MASTER TEZİ -

Hazırlayan

Alparslan AKGÜL

Tez Danışmanı :

Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN

Ankara – 2006

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Alparslan AKGÜL'e ait "Zararların Mahsubunun Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Analizi ve Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan.....

(İmza)

Üye.....

(İmza)

Üye.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1. ZARARLARIN MAHSUBU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3
1.1. ZARAR MAHSUBUNUN AMACI VE ÖNEMİ	3
1.2. ZARAR MAHSUBUNUN NEDENLERİ	5
1.2.1. Ekonomik Nedenler	5
1.2.2. Sosyal Nedenler	7
1.2.3. Diğer Nedenler	8
1.3. ZARAR MAHSUP ŞEKİLLERİ.....	10
1.3.1. Dönem Zararının İndirilmesi	10
1.3.2. Geçmiş Yıl Zararlarının İndirilmesi.....	10
1.3.2.1. Süre Bakımından Zarar Mahsubu	10
1.3.2.1.1. Belirli Bir Zaman Süresi İle İlgili Zarar Mahsubu (Sürelî Zarar İndirimi)	11
1.3.2.1.2. Süre Sınırlaması Olmadan Yapılan Zarar Mahsubu (Süresiz Zarar İndirimi)	12
1.3.2.2. Mahsup Edilecek Zarar Tutarının Belirlenmesi	12
1.3.2.2.1. Nominal Zarar Tutarının Mahsubu	13
1.3.2.2.2. Düzeltilmiş Zarar Tutarının Mahsubu	13
1.3.2.3. İstisna ve Diğer İndirimlerin Olduğu Durumlarda Zarar Mahsubunun Durumu	15

1.4. BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ZARAR İNDİRİMİ

UYGULAMALARI 16

1.4.1. Genel Açıklama	16
1.4.2. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Zarar Mahsubu Uygulamaları ...	18
1.4.2.1. İtalya	20
1.4.2.2. Almanya	23
1.4.2.3. İngiltere	24
1.4.2.4. Fransa.....	27
1.4.2.5. Avusturya	28
1.4.2.6. Belçika	29
1.4.2.7. Danimarka.....	30
1.4.2.8. Hollanda.....	30
1.4.2.9. İspanya	32
1.4.2.10. Lüksemburg	32
1.4.2.11. Portekiz	32
1.4.2.12. Yunanistan	33
1.4.2.13. İsveç	34
1.4.2.14. Finlandiya.....	34
1.4.2.15. İrlanda	35
1.4.3. AB Ülkelerinde Zarar Mahsubunun Farklılığının Nedeni.....	36
1.4.4. AB ve Türk Vergi Sistemi'nin Uyumu Açısından Zarar Mahsubu	36

İKİNCİ BÖLÜM

2. ZARAR MAHSUBUNUN HUKUKİ YAPISI VE UYGULAMA

AÇISINDAN İNCELENMESİ 38

2.1. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU 38

2.1.1. Zarar Mahsubunun Kapsamı ve Niteliği..... 38

2.1.2. Zarar Mahsubu Uygulaması	40
2.1.2.1. Zarar Mahsubuna Esas Olacak Gelir	40
2.1.2.1.1. Gelir Unsurlarından Birinden Doğan Zararın Diğer Bir Gelir Unsurundan Doğan Kazançtan Mahsubu	42
2.1.2.1.2. Diğer Kazanç ve İratlardan Doğan Zararların Mahsubu.....	43
2.1.2.1.2.1. Zarar Mahsubu Yapılamayan Diğer Kazanç ve İratlar.....	43
2.1.2.1.2.2. Zarar Mahsubu Yapılabilen Diğer Kazanç ve İratlar.....	45
2.1.2.2. Yurt İçi Zararların Mahsubu.....	49
2.1.2.2.1. Zararın Beş Yıldan Fazla Nakledilememesi.....	49
2.1.2.2.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Öncelik Sırası ...	49
2.1.2.2.3. Zarar Mahsubu ve Yatırım İndiriminde Öncelik Sırası .	50
2.1.2.2.4. Bağış ve Yardımlar ile Zarar Mahsubunda Öncelik Sırası	52
2.1.2.3 Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu	53
2.1.2.3.1. Yurt Dışı Zararları	53
2.1.2.3.1.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki	54
2.1.2.3.1.2. Her Yıl Denetim Yaptırma Zorunluluğu	54
2.1.2.3.2. Yurt Dışında Zarar Mahsubu.....	55
2.1.2.3.3. Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilme Zamanı Ve Değerlendirilmesi	56
2.1.3. Özellik Arz Eden Durumlar	58
2.1.3.1. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Gider Fazlalığından Doğan Zararlar	58

2.1.3.2. Faaliyeti Sona Eren Ticari veya Zirai İşletmelerden Doğan Zararların Mahsubu.....	61
2.1.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'na Tabi Şirketlerin Tasfiye Dönemi Zararları İle Komanditer Ortakların Payına Düşen Zararların Mahsubu	63
2.1.3.4. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu	65
2.1.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zarar Mahsubu .	68
2.1.3.6. 4811 Sayılı Kanunla Düzenlenmiş Olan Zarar Mahsubu ...	69
2.1.3.7. Dar Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanında Zararların Durumu.....	71
2.1.3.8. İlgili Olduğu Dönemde İndirilemeyen Prim ve Katkı Paylarının Durumu.....	71
2.2. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU	72
2.2.1. Zarar Mahsubunun Kapsamı ve Niteliği.....	72
2.2.2. Zarar Mahsubunun Uygulaması	74
2.2.2.1. Zarar Mahsubuna Esas Alınacak Kurum Kazancı.....	75
2.2.2.2. Yurt İçi Faaliyetlerden Doğan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	77
2.2.2.2.1. Zararın Beş Yılda Fazla Nakledilmemesi.....	77
2.2.2.2.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Beyannamede Ayrı Ayrı Gösterilmiş Olması.....	79
2.2.2.2.3. Birbirini Takip Eden Yıllarda Zarar Edilmiş Olması	81
2.2.2.3. Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	82
2.2.2.3.1. Yurt Dışı Zararlarının Tevsiki	83
2.2.2.3.2. Her Yıl İçin Denetim Yaptırma Zorunluluğu	84

2.2.2.3.3.Yurt Dışında Yapılan Zarar Mahsubu	85
2.2.2.3.4. Yurt Dışındaki Yapılan Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilme Zamanı ve Değerlendirilmesi.....	86
2.2.2.4. Devir Alınan Kurum Zararları	87
2.2.2.4.1. Devralınan ve Bölünen Kurumlara Ait Mahsup Edilmemiş Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu	87
2.2.2.4.1.1. Devralınan veya Bölünen Kurumun, Son Beş Yıla Ait Kurumlar Vergisi Beyannamelerini Kanuni Sürede Vermiş Olmaları Gerekir.....	89
2.2.2.4.1.2. Devir veya Bölünme Neticesinde Zarar Mahsubu Yapacak Kurumun, Devralınan Kurumun Faaliyetine En Az Beş Yıl Süreyle Devam Etmesi Gerekir	89
2.2.2.4.1.3. Devir ve Tam Bölünmede Mahsup Edilecek Zarar Tutarı	91
2.2.2.4.2. Tam Bölünme Öncesine Ait Zararların İnfisah Eden Kurumu Kısmen Devralan Kurumlar Tarafından Mahsubu	92
2.2.2.5. Tasfiye Durumunda Zarar Mahsubu	94
2.2.2.5.1.Tasfiye Öncesi Dönem Zararlarının İndirilmesi.....	94
2.2.2.5.2. Tasfiyenin Zararla Sonuçlanması	95
2.2.3. Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubunda Özellik Gösteren Durumlar	96
2.2.3.1. Yurt İçi Zararların Mahsubu Açısından	97
2.2.3.1.1. Maliyet Bedeli Artırımında Ortaya Çıkan Zararın Vergilendirilecek Dönem Kazancının Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı.....	97
2.2.3.1.2. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu	97

2.2.3.1.3. İş Ortaklığında Faaliyetin Zararla Sonuçlanması	99
2.2.3.1.4. Nev'i Değişikliği Halinde Nev'i Değiştiren Şirketin Mahsup Edilmemiş Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu .	101
2.2.3.1.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar İle Ödenen Komisyon ve Benzeri Giderler	102
2.2.3.1.6. Zarar Mahsubu ve Yatırım İndiriminde Öncelik Sırası..	103
2.2.3.1.7. Zarar Beyan Edilen Yılda Matrah Farkı Bulunduğunda Bu Zararın Mahsup Edildiği Sonraki Yıllarda Yapılacak Tarhiyatta Usul.....	104
2.2.3.1.8. Geçmiş yıl Zararları İle İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Zamanaşımı	104
2.2.3.1.9. Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi ile Zarar Mahsubu.....	105
2.2.3.1.10. İhtiyari Yıllık Beyanname ile Zarar Mahsubu	108
2.2.3.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zarar Mahsubu	111
2.2.3.1.12. Hırsızlık ve Dolandırıcılıktan Meydana Gelen Zararların Durumu	112
2.2.3.2- Yurt Dışı Zararların Mahsubu Açısından.....	112
2.2.3.2.1. Yurtdışı Zararlarının Yurt İçi Gelirlerden veya Yurt İçi Zararların Yurt Dışı Gelirlerden Mahsubu	112
2.2.3.2.2. İstisnalara İlişkin Giderler ve Yurt Dışı Zararları	113
2.2.3.2.3. Geçmiş Yıl Zararları İle Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Bir Arada Bulunması Durumu	115

2.3. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU UYGULAMALARI	116
2.3.1. Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	116
2.3.1.1. 31.12.2003 Tarihi ve Öncesine Ait Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu	116
2.3.1.2. 2003 Yılına Ait Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu	117
2.3.1.3. 2004 Yılı ve Takip Eden Yıllara İlişkin Geçmiş Yıl Zararları	119
2.3.1.4. Amortismanına Tabi Olmayan Kıymetlerin Satılması Halinde Zarar Mahsubu	120
2.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Zarar Mahsubu İle İlgili Diğer Düzenlemeler	122
2.3.2.1- Vergi Terkinine Yol Açan Zararlar	122
2.3.2.2- Vazgeçilen Alacaklardan Doğan Zararın Mahsubu	122

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ZARARLARIN MAHSUBUNUN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ZARAR MAHSUBUNUN UYGULAMA AÇISINDAN İNCELENMESİ	124
3.1.1. Zarar Mahsubuna Esas Olacak Tutar	124
3.1.1.1. Menkul Kıymet Sermaye İratlarında.....	124
3.1.1.2. Diğer Kazanç ve İratlarda	125
3.1.2. Zararların Takip Eden Yıllara Nakledilmesinin Gerekliliği.....	126
3.1.3. Beş Yıllık Süre Bakımından Zarar Mahsubu	127
3.1.3.1. Menkul Sermaye İratlarında Zararların Mahsubu.....	127
3.1.3.2. Süre Bakımından Zarar Mahsubunda Özellik Taşıyan Durumlar	128

3.1.4. İş Ortaklıklarında Zarar Mahsubu	129
3.1.5. Zararların Geriye Doğru Götürülmesi	129
3.1.6. Konsolide Kurumlar Vergisi Beyanı	131
3.2. DEVİR VE TAM BÖLÜNME VE TASFİYE AÇISINDAN ZARAR MAHSUBUNUN İNCELENMESİ	132
3.2.1. Devir ve Tam Bölünmenin Gerekliliği	132
3.2.2. Devir ve Tam Bölünmenin Uygulama Esasları	134
3.2.3. Devir ve Tam Bölünmede Zarar Mahsup Süresi	135
3.2.4. Beyanname Tevsik Şartı	136
3.2.5. Devir ve Tam Bölünmede Mahsup Edilecek Zarar Tutarı	136
3.2.6. Faaliyete 5 Yıl Daha Devam Zorunluluğu	138
3.2.7. 01.01.2006 - 21.06.2006 Dönemine Ait Devir Ve Tam Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu	139
3.2.8. Zararlı Şirketlerin Kar Eden Şirketlere Devredilmesinin Vergisel Avantajı	140
3.2.9. Tasfiye Halinde Zarar Mahsubu	141
3.3. YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU AÇISINDAN İNCELENMESİ	142
3.3.1. Yurt Dışı Zarar Vergiden İstisna Edilmemiş Faaliyetten Doğmalıdır	143
3.3.2. Yurt Dışında Faaliyet Gösteren Şirket Türkiye'deki Kurumun Şubesi Şeklinde Olmalıdır	144
3.3.3. Yurt Dışı Zararlar Kanun'da Belirtilen Usul ve Esaslara	

Göre Yapılmalıdır	145
3.3.4. Yurt Dışı Faaliyete Tahsis Edilen Sermaye	145
3.4. ETKİNLİK VE BAZI VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZ VE DEĞERLENDİRME	146
3.4.1. Zarar Mahsubunun Gelir ve Kurumlar Vergisi Etkinliği Açısından İncelenmesi	146
3.4.2. Bazı Vergi İlkeleri Açısından Analiz ve Değerlendirme	152
SONUÇ	156
KAYNAKÇA	159
ÖZET	170
ABSTRACT	172

GİRİŞ

Dünya ekonomisindeki yapısal değişimin büyük boyutlara ulaştığı, küreselleşmenin olduğu, siyasal ve ekonomik sınırların bir anlamda ortadan kalktığı, ülkeler arası ekonomik çıkarların ön plana çıktığı günümüzde, şahısların ve kurumların vergi yüklerinin azaltılması veya mali kaynaklarının artırılmasının önemi her geçen gün daha da artmaktadır.

1980'den itibaren ekonominin dışa açılmasıyla hızlı bir gelişme sürecine giren ve son yıllarda ülkemiz yatırımcılarının uluslar arası yatırımları ve yabancı sermayenin ülkemizdeki yatırımları; döviz, işgücü, sermaye birikimi, teknolojik gelişme, ihracat, istihdam ve yatırımların teşviki açısından büyük önem kazanmıştır.

Gerçek ve tüzel kişilerin, yatırım, üretim, ihracat, istihdam ve ekonomik büyümeye yönelik faaliyetleri sonucunda ortaya kar veya zarar çıkmaktadır. Faaliyet sonucu vergiye esas matrahın belirlenmesinde ortaya çıkan bu zararların, karlara takas ve mahsubu veya zarar mahsubunun yapılabilmesi, aynı takvim veya hesap yılında mahsup edilemeyen zararların müteakip yıllara nakledilebilmesi, zarar mahsubunun mükelleflere ve ülke ekonomisine en fazla katkı sağlayabilecek şekilde nasıl yapılması gerektiği, şahıslar ve kurumlar açısından önemlidir. Çünkü, zarar mahsubu uygulaması, vergi yükünü hafifleten, gerçek ve tüzel kişilere vergisel teşvik ve avantaj sağlayan unsurlardan birisidir.

Türk Vergi Sistemi'nde, birçok vergisel konuda olduğu gibi, giderler ve indirimlerle ilgili yargı kararlarının ve mali yönetimin hukuki düzenlemelerinin çokluğu bu alanda, vergi etkinliğinin sağlanması açısından sıkıntılar olduğunu göstermektedir. Bir gider, indirim olarak nitelenen zarar mahsubu ile ilgili de birçok yargı kararı ve Maliye Bakanlığı özeldes bulunmaktadır. Zararları yurt

içi ve yurt dışı zararlar olarak ikiye ayırdığımızda, vergilendirme açısından; yurt içi ve yurt dışı zararların mahsubu ile geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Bu çalışmada; şahısların ve kurumların ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan zararların, kazançlar vergilendirilirken belli usul ve esaslara göre matrahtan indirilmesi ile geçmiş yıl zararlarının, yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların ve devir veya tam bölünme sonucu ortaya çıkan zararların vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara ne gibi çözümler bulunabileceği amaçlanmaktadır.

Tezin kapsamında, zarar mahsubunun amacı ve önemi, nedenleri, zarar mahsup şekilleri, bazı Avrupa Birliği lkelerindeki zarar indirimi uygulamaları, zarar mahsubunun hukuki yapısı ve uygulama açısından incelenmesi, zararların mahsubunun analizi ve değerlendirilmesi yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ZARARLARIN MAHSUBU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. ZARAR MAHSUBUNUN AMACI VE ÖNEMİ

Genel anlamda zarar, bir kişinin mal varlığında veya bir şirketin sermayesinde meydana gelen azalma olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik ve ticari faaliyet bakımından zarar; faaliyetle ilgili maliyet veya giderlerin, elde edilen hâsıllardan fazla olmasını ifade eder.

Gerçek kişilerin, ticari işletmelerin ve özel sektör yatırımlarının desteklenmesi, özendirilmesi, bu kişi ve kuruluşların; uluslararası rekabet edebilmeleri amacıyla, Türk Vergi Sistemi'nde çeşitli muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları bulunmaktadır. Özel sektörün faaliyetlerini devam ettirebilmesi, üretim ve ihracat yapabilmesi için vergi yükünü azaltmaya, karlılık ve sermaye gücünü arttırmaya yönelik indirim (mahsup) uygulamalarından birisi de zarar mahsubu uygulamasıdır.

Gerçek kişi ve kurumların kendi sürekliliğini ve de karlılığını devam ettirebilmesi, faaliyet sonucu oluşturulan kaynakların, katma değer nasıl kullanıldığına bağlıdır. Bu kaynakların ve elde edilen olumlu sonuçların meydana gelmesinde, faaliyette bulunan gerçek kişi ve kurumların zorunlu olarak bazı giderlere katlanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, yapılan faaliyetlere ilişkin, belirli dönemlerde ticari ve mali durumlarını ortaya çıkarmak, kar veya zararı tespit etmek için, belge ve kayıtlar tutarlar. Bütün bu kayıt ve belgeler, vergiye esas matrahın hesaplanmasında; hâsılat indirim, muafiyet, istisna ve giderlerin doğru tespit edilmesi için gerekmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarına bağlı kazanç ve iratlarını bir araya getirerek, yani gelirlerini toplayarak, beyanda bulunurlar. Bu durumda, vergilendirmeye esas

alınacak gelirin toplanmasında; gelir kaynaklarından birinde meydana gelecek zarar, diğer gelir kaynaklarından elde edilecek kazanç ve iratlardan mahsup edilebilmektedir. Ancak, bu uygulama belli şartlara bağlanmıştır. Örneğin, GVK'nın 80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan meydana gelen zararlar, diğer gelir unsurlarından ortaya çıkan kazanç ve iratlardan mahsup edilememekte, diğer kazanç ve iratlar bu uygulamadan yararlanamamaktadır.¹

Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kurum kazancı; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Bu durumda, kurumların elde ettikleri kazanç ve iratların kaynağı ne olursa olsun, gelir unsurları ayrı ayrı değil, bir bütün olarak ele alınacak ve farklı gelir unsurlarından meydana gelen kazançların safi miktarı kurum kazancını, bu tutarın olumsuz olması durumu ise kurum zararını meydana getirecektir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, öz varlık kıyaslaması yoluyla ya da hasılat ve giderlerin karşılaştırılması yoluyla zararlarını tespit edebilirler.²

Gerçek ve tüzel kişilerin, ticari işletmelerin faaliyette bulunma amacı, kar etmek ve faaliyet sonucu ortaya çıkan katma değer paylaşılmasıdır. Asıl amaçları, işletme değerinin maksimizasyonu veya kar maksimizasyonu olmakla birlikte, gerçek kişi ve kurumlar; yatırım ve üretim yaparak Gayri Safi Milli Hasıla'ya katkıda bulunurlar, istihdam oluşturlar, işsizliğin önlenmesine ve ekonomik, mali ve sosyal kalkınmaya destek olurlar. Daha önemlisi, kazanç ve iratları üzerinden vergi ödeyerek, kamu finansmanına kaynak oluşturlar. Mükellefler tarafından, herhangi bir faaliyete başlanırken, faaliyet konusu işle ilgili vergi uygulamaları dikkate alınmakta ve vergi tasarrufu sağlayıcı girişimlere yönelinmekte, böylece kar maksimizasyonu sağlanmaya çalışılmaktadır. Başka bir ifadeyle; girdilerin ve ürünlerin niteliği, işgücü ve ulaşım olanakları, pazar durumu gibi hususlar, yatırım olanaklarının mevcut

¹ Abdurrahman AKDOĞAN: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, (Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., 6. B., 2006), 307.

² Soner ÜLGİN - Ali TUĞLU: "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Yapılan Düzenlemelere Göre Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu", **Maliye Postası Dergisi**, 622 (1 Ağustos 2006), 83-84.

alternatif yatırım alanlarının hangisinde değerlendirilmesinin daha verimli olacağı ve kar maksimizasyonunun hangi alternatiflerle sağlanabileceği yatırım kararları alınırken, göz önünde bulundurulmaktadır.³

İşletmelerin, devamlılığını sağlamaya yönelik teşvik unsurlarından birisi olarak, faaliyetten doğan zararların vergi yükünü azaltmak amacıyla mahsubuna izin verilmesi gereklidir. Bu gereklilik sonucu, zarar mahsubu, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gerçek gelirleri veya kazançları üzerinden vergilendirilebilmesi için kanun koyucu tarafından kurumlar ve gelir vergisi kanunlarında hep yer almıştır.

1.2. ZARAR MAHSUBUNUN NEDENLERİ

1.2.1. Ekonomik Nedenler

Gerçek kişiler ve kurumların, ekonomik ve ticari faaliyetlerinin ana amacı kar elde etmek olmakla beraber, zaman zaman bazı faaliyetler zararlar sonucunda sonuçlanmaktadır. Şahısların faaliyet sonucu oluşan zararlarını karlarına takas ve mahsup ederek, ticari faaliyetlerine devam etmesi gerekmektedir. Ekonomik faaliyetleri sonucu, bünyelerinde zarar oluşan firmaların, ekonomiye tekrar kazandırılması için, bu kurumların zararlarının devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkân verilmektedir.⁴ Böylece, zarar eden şahıs veya kurumun ekonomik faaliyetinin son bulması, uzun vadede katma değer düşmesi önlenmektedir.

Vergisel bir teşvik olan zarar mahsubu ile gerçek ve tüzel kişilerin vergi yükü azaltılarak, vergilendirme politikasının amaçlarından olan, üretim veya tüketim yönlendirilebilmekte, şahısların veya kurumların karlılığı değişebilmekte, yatırımların farklı alan ve bölgelere kaydırılması gerçekleştirilebilmektedir. Müteşebbislerin yeni yatırımlar yapmaları, riskli

³ Şükrü KIZILOĞ: **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması - I**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1996), 509.

⁴ **Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gereğesi ve Madde Gereğeleri**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, E.T. 03.07.2006

alanlara yönelmeleri, bazı dönemlerde ticari faaliyetlerin istenildiği şekilde yürümemesi, geçici süre veya konjonktürel olarak da olsa zarar eden şirketlerin faaliyetlerini sürdürmelerine ve dönemsel zararlarından dolayı ekonomik hayattan men edilmelerini önlemeye yönelik vergisel düzenlemeler ve mükellefleri destekleyici unsurların vergilemede yer alması büyük bir gerekliliktir.⁵ Zarar mahsubu vergi yükünü düşürerek, gerçek ve tüzel kişiler açısından tasarruf yapabilme, yatırımı teşvik ve gelir artırıcı etkiler yapmaktadır.

Avrupa Birliği ülkelerinde de, zarar indirimine ilişkin vergi uyumlaştırma tedbiri, AB Komisyonu tarafından esas olarak yatırım alanında ekonomik etkisinin olacağı düşüncesi ile alınmıştır. Zararların devri için yapılması gereken düzenlemelerin kabulü ve Topluluk çapında benimsenmesinin çok sayıda mali ve ekonomik sonuçlarının olacağı üzerinde durulmuştur. Bunlar;

i- İşletmeler üzerindeki mali yükümlülüklerin tek çizgiye getirilmesi: Üye ülkelerdeki bütün işletmelerin, zararların devri düzenlemelerinden faydalanabilmesini sağlamaktır. İşletmelerin karşılaştığı eşit olmayan muameleleri, ayrımcı uygulamaları ve ağır rekabet şartlarını mümkün olduğu kadar ortadan kaldıracağı düşünülmektedir.

ii- İşletmelerin yatırım kapasitesini desteklemesi: İşletmelerin ekonomik durumlarının düzelmesine katkı sağlayacağı asıl amaç olarak belirtilmiştir.

iii- Ekonomik etkinliğin düzenlenmesi: Bugün işletmeler teknolojik yenilikler ve uluslar arası rekabet alanlarında zor engellerle karşılaşmaktadırlar. Bu durumda, kazançların yıllık vergilendirilmesi, karlı bir dönemden sonra zarar eden işletmelere verilen fırsat, zarar ettikleri yıllar yatırımları finanse ederek iş etkinliğinin düzenlenmesine yardım edecektir. Teoride bu tedbirin istihdam ve işletmelerin dinamizmi üstünde faydalı etkileri olabilir. Genel kural olarak ve kötü niyetli işletmeler haricinde bu tedbir vergi gelirlerinin kaybına neden olmamaktadır. Kurumlar vergisinin oranı, kapsamı,

⁵ Birol KOVANCILAR: **Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki Ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller**, (TÜGİAD Ekonomi Ödülleri, 2003),153, http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancilar, E.T. 12.05.2006

vergi gelirleri içerisindeki payı ve uygulama sonuçları açıkça göstermektedir ki zararların devri ekonomik etkinliğin düzenlenmesi için önemsiz bir araç olarak görülmemektedir.

Avrupa Parlamentosu cari yetersiz yatırım seviyesi ve toplulukta ekonomik düzelme sorunuyla çok alakalıdır. Bu durum zararların devri prensibinin lehine olarak ortaya çıkmıştır. Yenileştirme süreci uzun ve belirsizdir. Bu gibi işletmelere geçici zorluklarının üstesinden gelmek için yardım edilmiş olmalıdır.⁶

1.2.2. Sosyal Nedenler

Ekonomik ve sosyal politikalarının uygulanmasında vergilendirme, ülkeler için önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Günümüzde verginin, mali ve ekonomik fonksiyonu yanında sosyal fonksiyonu da bulunmaktadır. Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, devletin üstlenmiş olduğu görevlerin gerçekleştirilmesi bakımından bu fonksiyonların önemi vardır. Vergi ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılarak, söz konusu mali, ekonomik ve sosyal politikalar gerçekleştirilmektedir. Zarar mahsubu da gelire bağlı vergiden yapıldığı için, aslında vergilendirilmesi gereken bir mali güç varken, devletin ekonomik ve sosyal amaçları doğrultusunda, alınması gereken verginin bir kısmından vazgeçilmektedir.⁷

Üretimin globalleşmesi ve uluslararası ticaretin gelişmesinin yanı sıra, teknolojik gelişmenin getirdiği az işgücü ile çok üretim yapılabilmesi, buna paralel olarak ülke nüfuslarının artışı ve yeni iş ihtiyaçlarının ortaya çıkması, istihdam sorununu da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, istihdamı artırmak, toplumsal fayda sağlamak için, ticari faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere vergisel teşviklerin sağlanması gerekmektedir. Zarar mahsubu

⁶ Şenol ÇUDİN: **Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi**, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988), 38-39.

⁷ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 181.

ile vazgeçilen vergi alacağı, bazı kişilerin istihdamını sağlayacak, böylece, toplumsal fayda yanında, emek sahiplerinin kazançları da ekonomiye kazandırılmış olacaktır.

1.2.3. Diğer Nedenler

Zarar mahsubunun ekonomik ve sosyal nedenlerinin yanı sıra uluslararası ağır rekabet koşulları nedeniyle gerçek ve tüzel kişilerin yabancı kişi veya kuruluşlarla rekabet edebilmelerini sağlamak, yurt dışı faaliyetlerini desteklemek, ihracatı artırmak, istihdam oluşturmak, verimliliği artırmak, yabancı sermaye çekmek, teknoloji transferi yapmak gibi nedenleri de bulunmaktadır.

AB içinde Tek Pazar'ın kurulmasının unsurlarından biri olan sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi açısından dolaysız vergilerin, özellikle kurumlar vergisinin uyumlaştırılması önem taşımaktadır. Birliğe üye ülkelerin vergi sistemlerine bağlı olarak verginin kapsamı, oranları ve matrahları arasında farklılıklar bulunması, şirketlerin karlarını etkilemekte, daha az veya daha çok vergi yükü oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum şirketlerin kuruluş ve yatırım yerlerinin seçimi üzerinde etkili olmakta daha az vergi yükü üstlenecekleri kuruluş ve yatırım yerlerine yönelmelerine neden olmaktadır.⁸ Bu şekilde sermaye, düşük veya sıfır oranlı vergi, zarar indirimleri, stok değerlemesi, amortisman uygulamaları gibi vergisel avantajların ve diğer teşvik ve kolaylıkların daha çok olduğu ülke veya bölgelerde toplanmaktadır.

Bir ülkede faaliyet gösteren şirketler sadece o ülkeyi değil, birçok ülkeyi faaliyette bulundukları ortam ve ülke olarak görmektedirler. İç pazar, parasal ve ekonomik birlik kuran AB'nin kuruluş amaçlarından birisi de, malların, sermayenin, işgücünün ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve bunların önündeki tüm engellerin kaldırılarak, AB üyesi ülkelerin ekonomik açıdan bütünleşmesini sağlamaktır. Üye ülkelerin bir bütün olarak ticari faaliyetlerini

⁸ Sema Gençay ÇAPANOĞLU: **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası (15 Soruda 15 AB Politikası)**, (İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, No:3, Eylül 2003), 15.

sürdürebilecekleri ekonomik alanlar oluşturmaktır. Bu bakış açısı, şirketleri yapısal değişimlere götürmekte ve AB çapında yeniden yapılanmaya yöneltmektedir. Yeniden yapılanmalar ise şirket birleşmeleri ve satın almaları ya da yurt dışı şubelerinin açılması ile sağlanmaktadır. Ancak, bütün bu değişiklikler yapılırken ülkelerin vergi sistemlerine ve yabancı yatırımcılara bakış açılarına çok dikkat edilmektedir.⁹ Yabancı ülkelere yatırım yapılmasının en önemli nedeni, bu ülkeler tarafından sağlanan kolaylıklar, vergisel teşvik, avantajlar ile diğer yatırım teşvik araçlarının çokluğundan kaynaklanmaktadır. Birçok gelişmiş ülkenin yatırımlarını ve fabrikalarını ucuz işgücü ve ucuz girdi maliyetlerinin olduğu ülkelere yapmalarının temelinde de bu nedenler yatmaktadır. Başka bir ifadeyle; gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı günümüzde kişi ya da kurumların ticari faaliyetlerinin gelişimi, uluslararası üretim ve dağıtım yapılarının güçlendirilmesi, vergi sistemleriyle engellenmeden bunları gerçekleştirecek imkânların verilmesiyle mümkündür. Artık, şahıslar ve kurumlar yalnızca bulundukları ülkelerde faaliyet yapmak yerine, ucuz hammadde, ucuz işgücü, pazarlama, düşük maliyet, hukuki ve vergisel avantajlar, teknolojik imkânlar ile rekabet güçlerini ve pazar paylarını artırmak gibi nedenlerle ülke dışında da faaliyetlerini sürdürme yoluna gittiklerinden, yurt dışı faaliyetleri ile ilgili vergi düzenlerindeki engellerin kaldırılması artık bir zorunluluktur.¹⁰

Şirket karları üzerinden vergi matrahı dolaylı bir yüke sahiptir. Uygulamada zararların devri, şirket karları üzerinde vergilerin ödenmesi için zaman sınırlı (time-limits) bir rahatlama olarak görülmüş olabilir. AB ülkelerinde, mali yükümlülüklerin tek bir çizgiye getirilmesinin yararı kadar halen birkaç ülkede yürürlükte olan bu ölçünün uyumlaştırılması ekonomik ve mali etkilere sahip olacaktır.¹¹

⁹ Sema Gençay ÇAPANOĞLU: a.g.e., 16.

¹⁰ Metin KAYRAK: "Kurumlarda Yurt Dışında Uğranılan Zararların İndirimi ve Uygulanabilirliği", **Yaklaşım Dergisi**, 84 (Aralık 1999), 69.

¹¹ Şenol ÇUDİN: a.g.e., 38.

1.3. ZARAR MAHSUP ŞEKİLLERİ

1.3.1. Dönem Zararının İndirilmesi

Şahısların ve kurumların faaliyetleri genellikle, bir takvim yılı veya hesap dönemi ile sınırlandırılmıştır. Muhasebenin genel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesi gereği, şahıslar ve kurumlar için belirli bir zaman aralığı olarak nitelenen bir dönem sonunda ortaya kar veya zarar çıkabilmektedir. Ticari faaliyetlerde asıl amaç, işletme değerinin maksimizasyonu ve kar maksimizasyonu olmakla birlikte, dönem sonunda eğer ortaya dönem zararı çıkarsa, bu zarar ilgili dönemdeki kazanç ve iratlardan veya dönem karından indirilebilir.

1.3.2. Geçmiş Yıl Zararlarının İndirilmesi

Faaliyet sonucu ortaya çıkan dönem zararı ilgili yılda mahsup edilemiyorsa, müteakip yılların kazançlarından indirilmek üzere gelecek yıla nakledilmektedir. Nakledilen bu zararlar beyannamelerde geçmiş yıl zararları olarak gösterilmektedir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde süre ne kadar olmalıdır? Ya da süresiz zarar indirimi olabilir mi? Geçmiş yıl zararlarında süreli veya süresiz indirim söz konusu olabilir. Bu durum, ülkelerin vergilendirme yetkisi ve maliye politikaları ile ilgilidir.

1.3.2.1. Süre Bakımından Zarar Mahsubu

Zararlar belirli bir zaman süresi ile sınırlı olarak, veya süre sınırlaması olmadan, yani süresiz olarak da indirime tabi tutulabilir. Zarar mahsubunda süre, faaliyetlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve faaliyetin devamının en az bir yıldan daha fazla olacağı düşüncesine göre şekillenmektedir.

Zararların nakli ile ilgili süre konusunda, ülkeler arasında farklılıklar bulunabileceğinden, ülkeler kendi ekonomi politikaları çerçevesinde kurallar koyabilirler. Vergilendirme yetkisi kapsamında ülkeler tarafından zararların nakli için, kesin süreler (bir, iki, üç, beş, on, on beş yıl) konulabileceği gibi, süre konusunda esnek davranılıp, zararların nakli şirketler tarafından verilen kararlara öncelik tanınarak da yapılabilir. Düşük oranda vergilendirilmiş veya vergiden istisna edilmiş karlara karşı nakil yapıp yapılamayacağı kararı kuruma bırakılabilir. Kurum, zararlarını bunlardan mahsup edilebilir ya da daha sonraki dönemin karlarından indirilmesi yoluna da gidilebilir.¹²

Farklı kar kategorilerine farklı vergi oranlarının uygulandığı durumlarda, zarar naklinin kategorilere göre yapıp yapılmaması konusundaki yetki ülkelere ait olduğundan değişik uygulamalar yapılabilir.¹³

1.3.2.1.1. Belirli Bir Zaman Süresi İle İlgili Zarar Mahsubu (Sürelî Zarar İndirimi)

Geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde belirli bir zaman aralığı konulabilir ve süre sınırlaması getirilebilir. Bu sınırlama, zararların geriye veya ileriye doğru götürülmesi bakımından planlanabilir ve de uygulanabilir. Zararlar ileriye doğru bir, iki, üç ve genelde beş yıl olarak taşınabilmektedir. Zararların geriye doğru götürülmesi de planlanabilir. Ancak, bu durumda, zarar mahsubu uygulaması gelir kaybına neden olabilir. Geriye dönük zarar mahsubunda da ülkeler ekonomi politikalarına göre süre sınırı koyabilirler.

¹² Yaşar METHİBAY: **Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi(Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), (Ankara: Gazi Üniversitesi, S.B.E., 1994), 90.

¹³ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 90.

1.3.2.1.2. Süre Sınırlaması Olmadan Yapılan Zarar Mahsubu (Süresiz Zarar İndirimi)

Zarar mahsubu uygulamasında, ileriye veya geriye dönük zararların indirilmesi belirli bir süre ile sınırlandırılabilceği gibi, süresiz zarar mahsubu da yapılabilir. İleriki dönemlere süresiz olarak nakledilebilen zararların mahsubunda çok fazla sorun ve sıkıntı yaşanmayabilir. Ancak, zararların geriye yansıtılması durumunda, zarar mahsubu yapılmadan hesaplanan ve ödenen vergi açısından geriye dönük süresiz zarar mahsubu yapıldığında ödenen vergilerin iadesi söz konusu olabilir.

Bu tür süresiz zarar mahsubu ile ilgili kurallar genelde esnek ve serbest olabilir. İleriye doğru taşımada bir sınır konulmayabilir, ancak haksızlığa meydan vermeyecek bir süre içerisinde zarar mahsubunun yapılması daha uygun olabilir.¹⁴

1.3.2.2. Mahsup Edilecek Zarar Tutarının Belirlenmesi

İndirime konu olacak veya beyanname üzerinde indirim yapılacak zarar tutarının ne olacağı, hem vergi mükellefi hem de vergi alacaklısı açısından önemlidir. Şahısların veya kurumların faaliyet sonucu doğan zararlarının tamamının veya bir kısmının indirime konu olması, vergi yükü, kar marjı, vergi kaybı açısından farklılıklar göstereceğinden, mahsubu yapılacak zarar tutarının neye göre belirleneceği ve ne kadarlık bir tutar olacağı somut ölçülere dayanmalıdır. Bu konular vergi kanunlarıyla düzenlenmekte, mahsubuna izin verilen zarar tutarı değişebilmektedir. Ticari faaliyet sonucu doğan zararın tamamı veya yarısı indirilebilir veya öz sermaye kadarlık kısmı mahsup edilebilir veyahut zarar dahil aktif toplamını geçmeyen tutarlarla sınırlandırılabilir. Bütün bu düzenlemeler, kanun koyucu tarafından belirlenirken, vergilemede en önemli unsurlardan olan gerçek ödeme gücüne göre vergi alma, mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmama,

¹⁴ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 90.

fiktif(enflasyonist) karlar üzerinden reel olmayan vergilemeden kaçınma gibi konulara dikkat edilmelidir. Zararların hangi değer üzerinden işleme alınacağı zarar tutarını tespit ve ödenecek vergi bakımından ikinci önemli konudur.

1.3.2.2.1. Nominal Zarar Tutarının Mahsubu

Fiyatlar genel seviyesinde herhangi bir artış yoksa, nominal değerler üzerinden vergi matrahının oluşmasında mükelleflerin lehine ve aleyhine bir sonuç olmayacaktır. İşletmelerin borçlanarak veya öz sermayeleri ile çalışmaları vergi matrahını etkilemeyecektir.

İşletmelerin, dönem zararını veya ileriki yıllara naklettikleri zararlarını nominal değerleri üzerinden, indirim konusu etmeleri; öz sermayesi ile çalışan işletmelerin vergileri, kazançlar ile ilgili bir vergi olmaktan çıkıp, sermayeleri ile ilgili bir vergiye dönüşmeyecek ve haksız vergilendirme olmadığı içinde, işletmelerin öz sermayeleri azalmayacak, yatırım ve istihdam politikaları başka parametrelere göre şekillenecektir.

1.3.2.2.2. Düzeltilmiş Zarar Tutarının Mahsubu

Bir işletmenin varlık ve sermaye durumu ile işletme sonuçlarının değerlendirilmesi, işletmenin dönemler itibarıyla gelişme seyrinin takibi, verimlilik ve karlılığının ölçülmesi ve yeni yatırım kararları alınabilmesi gibi çeşitli amaçlarla işletmelerin mali yapısının ve faaliyet sonuçlarının göstergesi olan mali tablolar düzenlenmektedir. Ancak enflasyonist dönemlerde, mali tablolar gerçek kaynak yapısı ve varlıkları, gerçek gelir ve giderleri, gerçek faaliyet sonuçlarını, dolayısıyla gerçek kar veya zararı göstermemektedir.

Mali tablolardaki enflasyondan kaynaklanan farklılıkları gidermek, eksiklikleri tamamlamak, gerçekçi hesap ve tutarlara ulaşmak ve işletmenin faaliyetlerini sağlıklı bir biçimde sürdürebilmesi ancak, fiyat hareketlerinin

işletme sonuçları üzerindeki olumsuz etkisinin giderilmesi ve mali tabloların fiyat hareketlerine göre yeniden düzenlenmesi ile mümkündür.¹⁵

Fiyatlar genel seviyesindeki artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle, borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticari faaliyetlerde rekabet ortamını bozmaktadır. Bu durumda, işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bunun sonucunda da, ülkelerin kaynak dağılımı ve işletmelerin malî yapıları bozulmaktadır. Bu olumsuzlukları gidermek için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, eğer enflasyon varsa, mali tablolar düzeltme işlemine tabi tutulmaktadır.

İşletmelerin, geçmiş yıl zararlarının nakledildiği yıllardaki nominal değerleri üzerinden, enflasyonist ortamlarda düzeltme yapılmadan indirim konusu edilmesi; öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmelerin gelirlerinin vergilemesi, kazançlarından alınan bir vergi olmaktan çıkıp, sermayeleri ile ilgili bir vergiye dönüşmekte ve haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Böyle olunca, işletmelerin öz sermayeleri azalmakta, yatırım ve istihdam politikaları olumsuz yönde etkilenmektedir.

Enflasyonu dikkate alarak verginin düzenlenmesi, sistematik endeksleme mekanizmaları OECD ülkelerinin yaklaşık yarısının uyguladığı ve birçoğunun ya terk ettiği ya da değiştirdiği düzenlemelerdendir. Endekslemeye ilişkin düzenlemeler, Kanada, A.B.D., Lüksemburg, Fransa, İngiltere, Hollanda ve İsviçre'de halen uygulanmaktadır. Belçika, İtalya, İsveç ve Yunanistan'da da oluşturulmuş ve yaygın hale getirilmiştir. Ülkeler, sistematik bir endeksleme olsa da olmasa da, vergi tarifelerini ve vergi kolaylıklarını, enflasyonun etkilerini gidermek veya en aza indirebilmek için her yıl düzenlemektedirler.¹⁶

¹⁵ Nalan AKDOĞAN - Nejat TENKER: **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 7. Baskı, 2001), 689.

¹⁶ **OECD Ülkelerinde Vergileme**, Çev. Nevzat SAYGILIOĞLU (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993), 33.

Enflasyon oranlarının yüksek olduğu ülkelerde, endeksleme daha önemli olduğundan, yıllık enflasyon oranının 3 veya 4 rakama ulaştığı Arjantin, Şili, Brezilya ve Peru'da endeksleme, enflasyonun etkilerini gidermek için her ay yapılmaktadır. Bu şekilde, enflasyon düzeltmesinin olmadığı ülkelerde, gelir vergisi sistemi iflas edecektir ve yıkılma tehlikesi ile karşı karşıya olacaktır. OECD ülkelerinde, endeksleme ülkeden ülkeye değişmekte, ortak bir endeksleme metodu bulunmamaktadır.¹⁷

Kar üzerinden alınan vergi gelirleri, kurumlar vergisi matrahı (özellikle amortismanlar, işletme zararlarının değerlemesi, stokların değerlemesi, özel vergi teşvikleri ve enflasyona yönelik ayarlamalar), vergi oranı ve kurumlar ve gelir vergisi sistemlerinin etkileşimi gibi etkenlere bağlı olarak değişmektedir.¹⁸

Enflasyonun etkilerine karşı vergi matrahının düzeltilmesi, reel ekonomik gelirin vergilendirilmesini sağlamak bakımından, OECD ülkelerinin büyük bölümünde önemli konular arasındadır. Yapılan bu düzeltmelerden bazıları, yatırımlara yönelik sübvansiyonlar kadar etkili olabilmektedir. Enflasyona yönelik yapılan bu düzeltmelerin nedenleri, yatırım gelirlerinin vergilendirme oranının enflasyon oranından, aktif türü ve faaliyet çeşidine bağlı olarak farklı şekilde etkilenmesinin engellenmesidir.¹⁹

1.3.2.3. İstisna ve Diğer İndirimlerin Olduğu Durumlarda Zarar Mahsubunun Durumu

İndirilebilecek bağış ve yardım harcamaları, yatırım indirimi, kazanç istisnaları ile geçmiş yıl zararlarının bir arada olması durumunda mükellefler açısından uygulama bakımından ne gibi işlemler yapılacağı, matrahın ne şekilde oluşacağı ve ödenecek verginin tutarı önemli konulardandır. Vergi

¹⁷ OECD Ülkelerinde Vergileme, 34-38.

¹⁸ OECD Ülkelerinde Vergileme, 80.

¹⁹ OECD Ülkelerinde Vergileme, 82.

matrahı hesaplanırken, öncelikle istisna, sonra diğer indirimler ve daha sonra da zarar mahsubu yapılabilir. Zarar mahsubu yapıldıktan sonra, istisna ve diğer indirimler indirim konusu yapılabilir.

İstisna ve diğer indirimlerle zarar mahsubunda indirim önceliği veya sırası ülkelerin vergilendirme yetkisi ve vergi kanunları çerçevesinde yapılmaktadır. Söz konusu unsurların tamamı vergisel teşvik ve avantaj sayılabileceği için, burada en önemli nokta, ülkenin izlediği ve uyguladığı ekonomik politikalara bağlı olarak değişecektir.

1.4. BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ZARAR İNDİRİMİ UYGULAMALARI

1.4.1. Genel Açıklama

Avrupa Birliği'nin kuruluş amaçlarının en önemlilerinden birisi, üye ülkelerin ekonomilerinin güçlendirilmesidir. Avrupa Birliği'nin kurucu ülkeleri, 20. asrın ikinci yarısının başlarında korumacı politikalarını bırakarak, ekonomiyi ve ticareti liberalleştirerek bu amaca ulaşabileceklerini düşünmüşlerdir. Çünkü, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, ABD ve Japonya gibi iki deve karşı, uluslar arası ticarette ve açılımlarda rekabet edebilmenin yolu birlik kurmaktan geçiyordu.²⁰

1950'li yılların sonlarına doğru temelleri atılan Avrupa Birliği, bugün 25 üye ülkesi ile 450 milyon nüfuslu ve dünya üretiminin beşte biri oranında yaklaşık 20.000 milyar Euro gayrisafi yurtiçi hâsılasına sahip bir organizasyondur. AB bu güce çeşitli aşamalardan geçerek gelmiştir. Başlangıcından beri ekonomik bütünleşmenin gerçekleştirilmesinde hayati önemi bulunan, "Vergilendirme" alanında ortak bir mevzuatın oluşturulmasına çalışılmıştır. Ortak vergi mevzuatı (bir anlamda vergi

²⁰ Nurettin BİLİCİ: **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004), 25.

uyumlaştırılması da denilebilir) için vergilerin, ülkeler arası serbest rekabeti bozan malların, sermayenin ve emeğin özgürce dolaşımına engel teşkil eden, mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması, temel hareket noktası kabul edilmiştir.²¹

Avrupa Birliği'nde Birlik düzeyinde uyumlaştırılmış ve yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz bulunmamaktadır. 1960'larda başlayan, vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arasındaki işbirliği çalışmaları yavaş yürümüş ve halen devam etmektedir.²² Bu durum büyük ölçüde üye devletlerin vergi sistemleri arasındaki önemli farklılıklardan dolayı ortak bir payda oluşturmamanın zorluğundan kaynaklanmaktadır. Diğer önemli nedenlerden birisi de, vergilendirme yetkisinin ulusal egemenliğin asli unsurlarından birini oluşturması ve vergilendirmenin ekonomi politikalarının bir parçası olması dolayısıyla, devletlerin vergi ile ilgili politika ve kararlarını uluslar üstü bir güce bırakmaktan kaçınmalarıdır. Ancak, Avrupa Birliği vergiler ve sosyal güvenlik katkılarına ilişkin sadece rol oynamaktadır. Birliğin amacı, zorunlu vergilerde ulusal sistemleri standart hale getirmek değil, sadece ülkelerin birbirleriyle ve Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşmayla uyumlu olmalarını sağlamaktır.²³

Üye ülkeler arası ticarette vergilerin ticari faaliyetleri bozucu etki yapmamasını sağlayacak şekilde ortak düzenlemelerin olması gereği vardır. Birliğin kurucu antlaşmalarında yer alan vergilendirme düzenlemelerinde, üye ülkelerin vergi sistemlerinin birebir aynı hale getirilmesi değil, rekabet ortamının oluşması için tarafsız, uyumlu bir vergi düzeni kurulmasıdır.²⁴

Oluşturulmaya çalışılan vergi düzeni içerisinde, AB'ndeki üye ülkelerin vergilendirme yetkisi çerçevesinde, vergi matrahının hesaplanmasında zarar mahsubunun yapılıp, yapılmadığı, uygulamanın ne şekilde olduğu önem taşımaktadır.

²¹ Semi OKUMUŞ - Veyssel ERDEL: "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları", **Yaklaşım Dergisi**, 113 (Mayıs 2002), 131.

²² Sema Gençay ÇAPANOĞLU: a.g.e., 5.

²³ Sema Gençay ÇAPANOĞLU: a.g.e., 8.

²⁴ Semi OKUMUŞ - Veyssel ERDEL: a.g.m., 131.

1.4.2. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Zarar Mahsubu Uygulamaları

Avrupa Komisyonu tarafından Konseye yapılan bir teklif üzerine ekonomik ve mali işler komitesi, işletme zararlarının gelecek yıllara devrine yönelik üye ülke vergi düzenlemelerinin uyumlaştırılması hakkında direktif için bir rapor hazırlamış ve bu raporda; Toplulukta işletmelerin ekonomik entegrasyonu ve rekabet politikaları açısından kurumlar vergisi matrahı ile ilgili oran ve kuralların her ikisine uyumlaştırma bakımından dikkat çekilmiştir. Öte yandan zararların takip eden mali yıllara devrine ilişkin vergi düzenlemelerinde mevcut farklılıkların, Topluluk işletmeleri arasında rekabeti çarpıttığından bahsedilmektedir. İşletmeler üzerindeki vergi yüklerinin gerekli azalmayı sağlaması bakımından, zararların devrinin işletmelerin vergi durumlarını düzeltmeye yardımcı olacağı belirtilmiştir.²⁵

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki, ticaret ve sanayinin önde gelen dev sektörleri şimdi rahatsız edici ekonomik düzenlemelerin içindedir. Teklifin işletmelerin vergi durumlarının düzelmesine yardım edeceği ve bu suretle toplulukta ticaret ve sanayinin mali durumu ve karlılığı üstünde faydalı etkilere sahip olacağı belirtilmiştir. Böylece dünya çapında rekabet edebilme gücü artırılmış olacaktır. Komisyon teklifi zarar kaynakları arasında ayırım yapmamaktadır. Zararların devri için düzenlemelerin uyumlaştırılmasının; üretken yatırımların canlandırılması ve Topluluk firmalarının rekabetçi pozisyonlarının iyileştirilmesi amacını taşıdığı belirtilmektedir.²⁶

Zarar mahsuplarına ilişkin uygulama, ileriye, geriye aktarma, grup şirketler arası nakil, aynı veya farklı gelir türleri arası nakil, sermaye kar/zararı bakımından nakil biçiminde yapılmaktadır.²⁷

Zarar mahsubu ve nakli uygulamaları, Birlik üyesi ülkelerde; ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte asgari beş yıllık bir zarar mahsubundan bahsedilebilir. Zarar mahsubunun geriye yürüme veya aktarılması

²⁵ Şenol ÇUDİN: a.g.e., 37.

²⁶ Şenol ÇUDİN: a.g.e., 40-41.

²⁷ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 209.

uygulanması ise, bazı Avrupa Birliği ülkelerinde 5 yıl kadar geriye gidebilmektedir.²⁸

Şirketlerin zararlarını ileriki yıl gelirlerinden indirebilmesi konusunda ülkeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bazı ülkelerde zararların yalnızca ileriki yıl gelirlerinden indirilmesine izin verildiği halde, bazı ülkelerde ise daha önceki yıl gelirlerinden de zarar mahsubuna müsaade edilmektedir. Diğer bazıları ise geriye dönük zarar indirimine imkan verilmemektedir. Komisyon'un bu konuyla ilgili hazırladığı Direktif Teklifinde, zararların sınırsız olarak ileriki yıllar gelirleri ile telafisi öngörülmüştür. Buna ilave olarak, maruz kalınan zararların geriye dönük iki yılın gelirlerinden indirilebilmesi yolu da açık bırakılmıştır.²⁹

Ülkelerin büyük çoğunluğunda, daha önceki dönemlere ait faaliyet zararlarının ileriye doğru yansıtılması, yani gelecek yıllara nakledilmesi genel uygulama olmakla birlikte, geriye dönük zarar mahsubu uygulaması da yapılmakta, ancak ülkeden ülkeye büyük farklılıklar görülmektedir. Sermaye zararı dışındaki ticari zararların öncelikle aynı yıla ait bir gelirden mahsubunun yapıldığı ülkeler; İngiltere, İrlanda, Lüksemburg, Fransa, Hollanda, Danimarka ve Belçika'dır. Avusturya, Finlandiya, İtalya, İsveç, Lüksemburg, İspanya, Danimarka ve Portekiz'de geriye dönük zarar aktarımı yasaklanmış; Yunanistan ve Belçika'da geriye nakille ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İngiltere ve İrlanda'da bir yıl geriye(özel hallerde -sermaye indirimlerinin neden olduğu zararlarda- 3 yıl geriye), Hollanda'da 3 yıl, Almanya'da 2 yıl önceye nakil imkanı vardır. Fransa'da ise, şirketin talepte bulunması ve son üç yılda şirketin ayırdığı amortisman toplamı yine aynı süre içinde amorti edilebilir varlıklara yaptığı net yatırım toplamından büyük olmamak koşuluyla 3 yıl geriye aktarım imkanı bulunmaktadır.³⁰ Bu genel ve farklı değerlendirmeler, zaman içerisinde değişikliğe uğramış, bir kısmı kaldırılmış, bazı konularda süreler kısaltılmış, bazı konularda ise süreler

²⁸ Kurumlar Vergisi tasarısında vergi güvenliği müesseseleri getiriliyor- 5.12.2005, <http://www.isbank.com.tr/reuters-haber-detay.asp> , E.T. 07.06.2006

²⁹ Fatih SARAÇOĞLU: **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006), 66; Nurettin BİLİCİ: a.g.e., 224.

³⁰ **OECD Ülkelerinde Vergileme**, 107; Yaşar METHİBAY: a.g.e., 209-210

kaldırılmış, süresiz indirim yoluna gidilmiştir. Bu nedenle, bazı Avrupa Birliği ülkelerinde zarar indirimlerinin nasıl uygulandığını kısaca incelemek yararlı olacaktır.

1.4.2.1. İtalya

Birleşme sonucu oluşan veya birleşmeden sonra hayatta kalan şirket, kendi kârlarına karşılık birleşmiş şirketlerin indirilmeyen zararlarını, zarar nakil dönemlerinin henüz sona ermemiş kısmı kadar ileriye nakledebilir. Genel olarak, ileriye nakledilen vergi kayıpları, son mali yılın bitimindeki net kıymetin veya birleşmeye dahil olan her şirket için hazırlanmış öz kaynak bildiriminde gösterilen net kıymetin daha düşük olanını aşamaz. Bu kısıtlama şirket bazında uygulanır. Sermayeye öz kaynak bildirimi tarihinden önceki 24 ay içinde yapılan katkılar göz ardı edilir. Özel kurallar, ileriye nakledilebilen zararların miktarını daha da kısıtlar.³¹

Sadece IRES (Insurance Regulatory Examiners Society), amaçlarına yönelik olarak, zararlar ileriye nakledilebilir ve takip eden beş vergi döneminin gelirinden mahsup edilebilir. Şirketin sahipliği el değiştirirse ve şirket faaliyetlerini değiştirirse, zararların ileriye nakledilmesi hususunda daha katı kurallar uygulanır. Bir faaliyetin ilk üç yılında uğranılan zararlar, sınırsız sayıda vergi dönemi kadar ileriye nakledilebilir.

Mali bildirim amacıyla uzun vadeli yatırım olarak sınıflandırılmamış (kur riskine karşı emniyet altına alınanlar hariç) dövizler üzerinden gösterilen aktiflerin ve pasiflerin yıl sonu döviz kurundaki revalüasyondan kaynaklanan kazançları ve zararları, vergilendirilebilir gelirlere dahil edilir.

Mali bildirim amacıyla uzun vadeli yatırım olarak sınıflandırılmış (kur riskine karşı emniyet altına alınanlar hariç) dövizler üzerinden gösterilen aktifler ve pasifler için, şirketler, yıl sonu döviz kurundaki revalüasyondan kaynaklanan döviz kaybını mahsup edebilirler. Ancak, takip eden iki mali

³¹ **Worldwide Corporate Tax Guide**, (London: ERNST&YOUNG, January 2005), 437-438.

yıldan her biri için ortalama döviz kuru, mahsup edilen zararın hesaplanmasında kullanılan döviz kurundan daha uygunsa, gelirden mahsup edilen döviz kaybı yeniden toplanır. Yeniden ele alınan zarar miktarı, ilgili iki yılda kaydedilen ortalama kurlardan daha düşük olanı dikkate alınarak hesaplanır.³²

2004 yılı vergi reformu, şirket grupları için vergi konsolidasyonu ve konsorsiyum indirimi getirmiştir. Bu yeni rejimler, bir şirketler grubunun üyelerinin kâr ve zararlarını dengelemelerine olanak tanımaktadır.³³

İtalyan vergi konsolidasyonu kuralları, dahil olan şirketlerin ikamet ettikleri yere bağlı olarak, iki ayrı konsolidasyon sistemi getirir. Yerel konsolidasyon rejimi, yalnızca İtalya'da ikamet eden şirketler için geçerlidir. Evrensel konsolidasyon rejimi, koşullarda küçük farklılıklar olduğu halde, çok uluslu şirketler için geçerlidir.³⁴

Konsolidasyona uygun olmak için, her bir tali şirketin oy haklarının en az %50.1'ine, doğrudan veya dolaylı olarak, ortak İtalyan ana şirket sahip olmalıdır. Yerel konsolidasyon için seçim üç mali yıl boyunca bağlayıcıdır. Ancak, eğer holding şirketi bir tali şirket üzerinde kontrolü kaybederse, o tali şirket hemen konsolidasyondan çıkartılmalıdır. Vergi konsolidasyonu, başka hissedarları olsa bile, tali şirketlerin kârlarının ve zararlarının %100'ünü kapsar. Yerel konsolidasyon, bir ya da daha fazla seçilmeye elverişli şirketi grup sıralama seçiminin dışında bırakarak, belirli şirketler ile sınırlandırılabilir.³⁵

Yerel konsolidasyonda, eğer hem satıcı, hem de alıcı yerel konsolidasyon rejimini seçerse, (şirket tarafından üretilen veya ticareti yapılan mallar, hisseler, tahviller ve başka benzer teminatlar dışındaki) aktiflerin grup üyeleri arasında el değiştirmesi, vergiden muaf işlemler olarak gerçekleştirilebilir.³⁶

³² **Worldwide Corporate Tax Guide**, 436-437.

³³ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 438-439.

³⁴ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 438-439.

³⁵ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 438-439.

³⁶ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 438-439.

Konsorsiyum indirimi: İtalyan ana şirketler, eğer İtalyan tali şirketlerindeki oy haklarının %10'undan fazlasını ve fakat %50'sinden azını ellerinde tutuyorlarsa, konsorsiyum indirimini seçebilirler. Bu seçimde, tali şirketler İtalyan vergi sistemine göre look-through (denetim yapan, denetleyici) kuruluşlar olarak kabul edilirler ve kârları ile zararları, sahip olunan pay oranında ana şirkete akar. Bu kârlar veya zararlar, hissedarların, ana şirketin mali yılının bittiği mali yıldaki zararlarını veya kârlarını telafi edebilir.³⁷

Seçime elverişli bir ana şirket tarafından dağıtılan kâr payları, alıcı hissedarların elinde vergi nedeniyle dikkate alınmaz. Sonuç olarak, İtalyan şirket hissedarları, aldıkları kâr paylarının %5'i için kurumlar gelir vergisine tâbi değildirler. Seçim, seçimin yapılmasından önce tahakkuk edilmiş kârları içeren ihtiyat akçesinden dağıtılan kâr paylarının vergi muamelesini değiştirmez. Konsorsiyum indiriminin bir başka yararı, elverişli bir ana şirketin kurumlar gelir vergisi ödememesidir. Konsorsiyum indirimi seçimi üç mali yıl boyunca bağlayıcıdır ve bütün hissedarlarının onayını gerektirir. Konsorsiyum indirimi seçimi, vergi konsorsiyumu için elverişli olmayan ortak girişimlerin de çıkarına olabilir, çünkü kontrol testi yapılmamaktadır. Seçim ayrıca, kâr payı ödemelerinde İtalyan stopaj vergisine tâbi tutulmamış yerleşik olmayan şirketler (AB Ana Şirket-Tali Şirket Direktifi'ne tâbi olan AB şirket hissedarları) için de geçerlidir. Eğer hem AB Ana Şirket-Tali Şirket Direktifi'ne tâbi olan AB şirket hissedarları, hem de İtalyan şirket hissedarları, bir İtalyan tali şirkete sahipse, AB şirket hissedarları, İtalyan şirket hissedarlarının vergi şeffaflığından yararlanmasını sağlamak için, konsorsiyum indirimini seçmek isteyeceklerdir.³⁸

³⁷ Worldwide Corporate Tax Guide, 438-439.

³⁸ Worldwide Corporate Tax Guide, 438-439.

1.4.2.2. Almanya

Almanya’da ticari zararlar: Net işletme (faaliyet) zararı otomatik olarak önceki yılın dağıtılmamış vergi öncesi gelirine (sermaye değer artış kazancını da içerir) karşılık indirilir. Bu maksimum 2000’de 2.000.000 –DM, 2001’de 1.000.000.-DM ve 2002’de 511.500.-Euro’ya kadar olabilir. 1999/2000/2002 Vergi İndirim Kanunu’nda limitsiz olarak bir zarar tazminatının gelirden indirimi aynı madde de mümkündür.³⁹

Grup halinde vergilendirme, böylece bir üyeye ait zararın, diğer ülkelerin karlarıyla netleştirilmesi hususunda mevzuatında ayrıntılı şekilde hüküm bulunan ülke Almanya’dır. “Organschaft” denilen “mali birlik”ten söz edilebilmesi için, bir Alman şirketi veya yabancı ana şirket yine Almanya’da mukim bir bağlı şirket arasında ekonomik, mali, idari açıdan karşılıklı bağlar bulunması, üyelerin ayrı hükmi şahsiyete sahip olması ve kar/zarar nakli için üyeler arasında açık ve resmi bir anlaşmanın tamamlanması zorunludur. Bu durumda bağlı üyenin geliri ana şirketin hesaplarına aktarılarak zararın netleştirilmesi yapılmış olur.⁴⁰

Alman vergi yasası, bir Alman şirketler grubu (Organschaft) için, grup şirketlerinin zararlarının diğer grup şirketlerinin kârları ile telafi edilmesine olanak tanıyacak şekilde, konsolide vergi iadesinde bulunulmasını sağlar. Konsolide vergi iadesine, Alman ana şirket başvurmalıdır. Yalnızca, tali şirketin mali yılın başında oy hakkı olan hisse senetlerinin çoğunluğuna Alman ana şirketin sahip olduğu Alman şirketleri dahil edilebilir (bu koşul mali entegrasyon olarak bilinir). Vergi konsolidasyonu, kurumlar gelir vergisini, ticari vergiyi ve katma değer vergisini (KDV) kapsar. Alman şirketler grubunu, kurumlar gelir vergisi ve ticari vergi açısından etkin hale getirmek için, Alman ana şirket ile Alman tali şirketler bir kâr-zarar devralma anlaşması yapmalıdır.⁴¹

³⁹ <http://horwath.de/htmlpage/taxation/companies.htm> , E.T. 23.09.2006

⁴⁰ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 211.

⁴¹ Worldwide Corporate Tax Guide, 296.

Yabancı ülke kaynaklı zararlar, eğer bir Alman vergi antlaşması, kalıcı bir kuruluşun gelirinin sadece yerleşik olduğu ülkede vergilendirilebilir olduğunu belirtirse, yabancı kalıcı kuruluşlar tarafından uğranılan zararlar mahsup edilemez. Ancak böyle zararlar, eğer antlaşma dışı ülkelerde meydana gelmişlerse veya vergi antlaşması, yabancı şubenin belirlenmiş bir faal ticaret ile iştigal etmesi koşuluna bağlı olarak, kredi yöntemine olanak sağlıyorsa, dikkate alınabilir.⁴²

1.4.2.3. İngiltere

Ticari zararlar, aynı ticaretten sağlanan sonraki karlara veya aynı hesap yılı ya da önceki yıllardaki diğer karlara karşılık indirilebilir.⁴³ Bu şarta bağlı kalındığında, zarar süresiz aktarılabilir, yani zaman limiti yoktur.⁴⁴ Bu zararın bir önceki yıl toplam karından mahsup edilmesi hakkı mükelleflere ait olup, bazı durumlarda 3 yıl geriye dönük zarar nakli yapılabilmektedir.⁴⁵

Şirketin bir grup üyesine ait cari zararlar diğer üyelerin cari karlarından indirilebilir.

Sermaye değer artış kazancına ait vergi zararları aynı işlemdeki bir vergiye tabi kazanç varlığında genellikle indirilebilir. Zararlar ilk olarak aynı yılın kazancından indirilir, fazlalık olduğunda süre sınırı olmaksızın ileri taşınabilir ve sonraki yılların kazançlarına karşılık indirilir. Belirlenmiş süre içinde talep edilmeyen zararlar indirilmez.⁴⁶

Ana şirketin %75'ine sahip olduğu bağlı şirketlerin varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye kazancı, ilgili varlığa bir tam yıl sahip olunması şartıyla vergiden müstesnadır. İngiltere'de 1982 yılından beri sermaye kazançları

⁴² **Worldwide Corporate Tax Guide**, 297.

⁴³ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006; Gülşen BUDAK: **Avrupa Topluluğu'na Üye Ülkelerde Kurumlar Vergisi ve Uyumlaştırma**, (Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak 1991), 28.

⁴⁴ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 162-210.

⁴⁵ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 162.

⁴⁶ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

enflasyona göre endekslenmekte, ancak bu endekslemenin bir kazancı zarara dönüştürmesine izin verilmemektedir.⁴⁷

Uluslar arası ticaret yapan bir İngiliz şirketi(Marks&Spencer), İngiltere vergi sisteminin, şirketlerin denizaşırı ülkelerdeki şubelerinin zararlarının İngiltere'deki karlardan mahsup edilmesini yasaklayan kuralının, AB Anlaşması'nın girişim özgürlüğü prensibine aykırı olduğunu iddia ederek, İngiliz hükümetine karşı AB Adalet Divanı'nda vergi davası açmış; Adalet Divanı'nda İngiltere'nin konuya ilişkin düzenlemelerinin, diğer AB ülkelerinde şube açmak isteyen şirketlerin cesaretini kırması nedeniyle, AB genelinde girişim özgürlüğüne aykırı olduğuna karar vermiştir. Ancak karara göre, üye ülkelere çokuluslu şirketlerin yabancı ülkelerdeki şubelerinin zararlarını merkez ülkedeki vergilerden mahsup etmesine izin verme yükümlülüğü getirilirken, şirketler açısından getirdiği bazı kısıtlamalar nedeniyle (mahkeme, üye ülkelerin diğer ülkelerdeki şubelerin zararlarının hem şubenin bulunduğu ülkede, hem de İngiltere'de mahsup edilmesini önlemeye yetkili olduğunu belirterek), AB üyesi ülkelerin şirketleri, zararlarını hem şubenin bulunduğu ülkede hem de merkezde vergiden düşemeyeceklerdir. Böylece AB hükümetleri, beklediklerinden daha az miktarlarda iade yapmak durumunda kalacaklardır.⁴⁸

Karara göre söz konusu şirket, ancak şubelerinin bulunduğu ülkelerdeki tüm indirim imkanları tükendiği takdirde, kendi ülkesi dışındaki kayıplarına ilişkin vergi iadesi talebinde bulunabilecektir. Çifte vergilemeyi önlemeyi ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin karşı karşıya kaldığı bürokrasiyi azaltmayı hedefleyen AB Vergileme ve Gümrük Birliği Komiserliği, bir AB ortak kurumlar vergisi matrahı oluşturulması için planlar hazırlamaktadır.⁴⁹

AB Adalet Divanı'nın, yeni bir yasal düzenleme oluşturma yetkisi yoktur ve mahkemenin rolü sadece AB yasaları ile uyumu sağlamaktır. Bu nedenle, karar üye ülkeler tarafından farklı şekilde yorumlanarak, uygulamaya

⁴⁷ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 161.

⁴⁸ **Financial Times**, (14 Aralık 2005), 1-2, (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Dış Ekonomik Haberler, 52 (23 Aralık 2005), 16-17. <http://www.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab52.pdf>, E.T. 06.09.2006

⁴⁹ **Financial Times**, <http://www.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab52.pdf>, E.T. 06.09.2006

konulacağından şube zararlarının indiriminde daha büyük belirsizlikler ve sorunlar çıkabilecektir.

Konsolide bir vergi matrahı, Avrupa genelinde faaliyet gösteren grupların, AB içindeki tüm şubeleri için kar ve zararları toplu olarak hesaplamalarına olanak sağlayacağından bu tür problemlere çözüm getirebilir. Diğer bir ifadeyle, ortak kurumlar vergisi matrahı, sınır ötesi bir zarar mekanizması oluşturacaktır. Bütünleştirilmiş vergi matrahı, sadece zararların hesaplanması için değil, transfer fiyatlaması karışıklıkları gibi iç pazarın diğer vergi problemleri için de mantıklı ve etkili bir çözüm olabilir.⁵⁰

İngiltere kurumlar vergisinde zarar indirimi kuralları karmaşıktır. Her ayrı başlık için ayrı zarar indirim kuralları uygulanır. Bir grup veya konsorsiyumun parçası olan bir şirketin zararları için, bu sürede şirkette artan diğer vergilendirilebilir karların fazlalığı durumunda, grup indirimi yapılabilmesi mümkündür, ancak; bu grup indirimini kabul edebilecek yeterli vergiye tabi kara sahip bir grup veya konsorsiyum şirketi olması şarttır. Bir şirket bu sürede artan diğer vergiye tabi karlarına karşın aynı periyotta artan zararlarını indirmeyi seçebilir. Bu periyotta hala kalmış zararları varsa, şirket bunları vergiye tabi karlarına karşılık geçmiş 12 aylık döneme taşımayı seçebilir. Ticaretin durduğu yerde şirket ticaretin son 12 ayında gelişen zararlarını önceki 36 ayda kazanılan vergiye tabi karlarına karşılık geriye taşımayı seçebilir. Bu periyotta kullanılmayan herhangi bir zararın otomatik olarak ileriye taşınması aynı ticaretten kazanılan ileriki karlarına karşılık kullanılabilir. Aşağıdakiler bunun dışındadır:

Hayat sigortası ile ilgili işlerde zararı arttırma yönünde kullanılamaz. Ayrıca hayat sigortası şirketine ait zararlardan yararlanmayı kısıtlandırabilecek diğer koşullar hesaplanmıştır.

⁵⁰ **The Wall Street Journal**, (19 Aralık 2005), 14, (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Dış Ekonomik Haberler, 52 (23 Aralık 2005), 20-21. <http://www.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab52.pdf>, E.T. 06.09.2006

Çift ikametli yatırım şirketi veya devamlı olarak hisse senedi satıp, tekrar bu hisse senetlerini satın alarak farktan kar sağlayan yatırım ortaklığı olmamalıdır.

31 Aralık 2002 tarihi ve öncesindeki I-E tabanında vergilendirilen hayat sigortası içinde oluşan zararlar sınırlı amaçlarla sadece ileriye taşınabilir.⁵¹

1.4.2.4. Fransa

1 Ocak 2004'ten önce, mali yıl içinde uğranılan zararlar ileriki beş yıla aktarılabilirdi ve ancak amortismanla isnat olunabilen (amortismanla bağlı oluşan) zararlar süresiz ileriye nakledilebilirdi.⁵² 1 Ocak 2004'ten geçerli olmak üzere, 31 Aralık 2003'ten sonra sona eren mali yıllar için uğranılan zararlar süresiz ileriye nakledilebilir.⁵³

Ayrıca, kurumlar vergisine tâbi olan işletmeler, dağıtılmamış kârlara karşı zararlarını, önceki üç mali yıl süresince geriye aktarabilirler.⁵⁴ Geriye nakletme, zararın o günkü kurumlar vergisi oranı ile çarpımına eşit fakat önceki üç yıl boyunca ödenen kurumlar vergisinin miktarı ile sınırlı bir kredi ile sonuçlanır. Kredi, takip eden beş yıl boyunca ödenebilecek kurumlar gelir vergisini düşürmekte kullanılabilir. Oluşabilecek bakiye, beş yıllık sürenin sonunda iade edilir. Şirketin faaliyetinde önemli bir değişiklik, zararın geriye veya ileriye naklini tehlikeye sokabilir.⁵⁵

Fransa'da bulunan ana şirketin, yabancı ülkedeki bir bağlı şirketinin sürekli zarar göstermesini engellemek amacıyla, kurumlar vergisi kanununa madde eklenmiş, söz konusu şirketin yabancı ülkede satın aldığı bazı girdi ve mamuller için ödediği fiyat benzer bir Fransız satıcısının normal hallerdeki

⁵¹ http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax_loss_relief , E.T. 23.09.2006

⁵² Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006; **Worldwide Corporate Tax Guide**, 261.

⁵³ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 261.

⁵⁴ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006 ; **Worldwide Corporate Tax Guide**, 261.

⁵⁵ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 261.

satış fiyatını aşarsa, bu şekildeki giderlerin matrahtan indirilemeyeceğine Fransız yetkililer karar verir, denilerek özellikle yönetim giderleri ve maddi olmayan haklar konusunda dikkatli davranılmaktadır.⁵⁶

Fransa'da, sermaye kazancı matraha dahil edilmekte, sermaye zararı ise matrahtan indirilmekte ve aynı yıl içindeki sermaye kazancı ile netleştirilmekte veya ileriiki yıllara ait sermaye kazancından düşülmektedir. Fransa'da grup oluşturan şirketler Maliye Bakanlığı'nın izniyle konsolide beyanda bulunabilirler.⁵⁷

1.4.2.5. Avusturya

1998'den itibaren yerli şirketlerde 1991'den sonra oluşan zararlar sınırsız olarak ileriye taşınabilir. Vergiye tabi gelirlere karşılık taşınan zararlar vergiye tabi gelirlerin % 75 ile sınırlıdır. Aktarılan zarardan geriye kalan bakiye, gelecek yıllarda oluşacak kazançlardan aynı % 75'lik sınırlandırma ile indirilebilir. Hissedarlara ait zararlar değil şirkete ait zararlar aktarılabilir. Dolayısıyla hissedarların değişmesi zarar aktarımını etkilemez.

Avusturya'da yerleşik kuruluşu olan yabancı şirketler vergi zararları için belirli koşullar altında hak talep edebilirler. Yabancı grup üyelerine ait zararlar, hissedarlık oranına bağlı olarak, vergi bazında düşürülebilir. Zararlar geriye aktarılamaz.⁵⁸

Toplam kazanç miktarı hesaplandıktan sonra pozitif kazanç karşın indirilemeyen iş zararları özel gider şeklinde izleyen mali yıllara aktarılabilir. Yatırım imtiyazı uygulamasından doğan zararlar sadece sonraki iş karlarına karşılık mahsup edilebilir.⁵⁹

⁵⁶ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 151.

⁵⁷ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 151-211.

⁵⁸ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 49.

⁵⁹ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

1.4.2.6. Belçika

Kurumlar vergisine tabi tam mükelleflerin tüm dünyada kazandığı gelirlerin toplamından; normal işletme giderleri, nakledilen zarar, amortisman, yatırım indirimi, istisna edilen temettü ve diğer indirimler yapılarak matrah bulunmaktadır. Sermaye zararları ise, tamamıyla matrahtan indirilebilmektedir.⁶⁰

Belçika'da 1 Ocak 1967 ile 30 Haziran 1970 yılları arasında kurulan şirketler ile 1972 yılından sonra kurulan şirketler için, kurulduğu andan itibaren ilk 5 yıla ait zararlar, kar edilmediği bir dönemde amortisman ayırma zorunluluğunun ortaya çıkardığı zararlarda geleceğe ilişkin zaman sınırı yoktur. Bu amaca ulaşabilmek için de kurumlara ek amortisman, gelir vergisi istisnası, sermaye yardımı ve zarar nakilleri gibi mali kolaylıklar sağlanmaktadır.⁶¹ İleriye nakil ise 5 yıldır ve grup halinde vergilendirme mümkün değildir.⁶²

Cari vergi yılında oluşan zararlar; profesyonel bir aktivitede yer alan bir vergi yükümlüsünün, vergilendirilebilir bir periyotta (dönemde) uğradığı zararlar, farklı bir aktiviteden aynı vergi döneminde kar edilen kazançlara karşılık indirilir. Zararlar, ilk olarak toplam vergiye tabi kazançtan indirilir, kalanı da çeşitli, farklı vergiye tabi gelirlerden orantısal olarak indirilir.

Önceki vergi yılında oluşan zararlar; önceki vergi dönemine ait zarar zamanaşımı olmaksızın indirilebilir.⁶³

Şirketler vergi zararlarını süresiz olarak ileriye taşıyabilirler. Devredilen zararların indirimi; kar eden bir şirketle nakledilmiş bulunan zararlar bir şirketin vergiden muaf birleşimi durumunda sınırlandırılır. Zararlar geriye taşınmaz.⁶⁴

⁶⁰ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 141.

⁶¹ Gülşen BUDAK: a.g.e., 4; Yaşar METHİBAY: a.g.e., 145.

⁶² Yaşar METHİBAY: a.g.e., 210-211.

⁶³ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁶⁴ Worldwide Corporate Tax Guide, 72.

1.4.2.7. Danimarka

Vergiye esas olacak matrahın tespitinde, işletmenin tüm gelirlerinden, işletmenin kuruluş, devam ve mülk edinme nedeniyle yapılan giderler, amortisman, zarar, özel fonlar, temettü ve diğer muafiyetler düşülmekte, mahsup edilemeyen zararların ileriye doğru nakli ise 5 yıl ile sınırlandırılmıştır.⁶⁵ Zararlar hemen takip eden 5 gelir yılına ait vergiye tabi kazançlardan indirilebilir.⁶⁶

Özel kişilerin mülk satışından doğan karlar, ana gelir şeklinde vergilendirilir. Zararlar, o yılın ve takip eden 5 yılın mülk satışlarından doğan karlarından indirilebilir. Şirketlerin bağlantılı şirketleri ilgilendiren zararlar indirilemez.⁶⁷

Ticari zararlar ve faiz giderleri, vergiye tabi kazançların hesaplanmasında indirilebilir. 2002 yılı ve sonrasında oluşan zararlar süresiz olarak ileri taşınabilir. Öncesindeki zararlar ise, 5 yıl ileri taşınabilir. Zararlar geriye aktarılamaz.

Konsolide gruplara ait vergi kurallarına bağlı olarak, bir grup şirketine ait olan vergi zararları diğer bir şirket grubunun gelirine karşılık indirilebilir.⁶⁸

1.4.2.8. Hollanda

Hollanda'da da vergi matrahının tespitinde, zararların indirilmesine izin verilmektedir. Zararlar, önceki 3 yılın gelirinden indirilebilmekte, indirilememiş zarar kalırsa, takip eden yılların vergilendirilebilir gelirine karşılık mahsup

⁶⁵ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 146-210; Gülşen BUDAK: a.g.e., 7.

⁶⁶ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁶⁷ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁶⁸ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 204.

edilebilir. Şirket zararları, süresiz ileri aktarılabilir. Bir yatırımın zararları dikkate alındığında, yatırıma bağlı zararlarda süre sınırsızdır.⁶⁹

Yabancı ülkede vergiye konu edilmiş faaliyetler sonucu, yabancı ülkedeki gelirin negatif olması yani zarar edilmiş olması halinde bu zararlar müteakip yıllara taşınabilmektedir. Muafiyet ve mahsup yöntemleri ülke bazında değil, ülke içi ve ülke dışı olarak toplu şekilde uygulanmakta, Hollanda'da bulunan bir şirkete yabancı şubesinden gelen gelir kurumlar vergisinden muaftır, ancak zarar varsa matrahtan indirilmesi mümkündür.⁷⁰

1 Ocak 2004'ten geçerli olmak üzere, holding ve finansman şirketleri için zarar indirimine kısıtlamalar getirilmiştir. Eğer holding faaliyetleri ve ilgili tarafların doğrudan veya dolaylı olarak finansmanı, şirketin bir mali yıl içindeki faaliyetlerinin en az %90'ını oluşturuyorsa, o şirkete kısıtlamalar uygulanır.

Yukarıdaki koşula uyan bir şirket ancak, her iki mali yıldaki faaliyetleri holding faaliyetlerinden ve ilgili tarafların doğrudan veya dolaylı olarak finansmanından (ya da neredeyse tamamen bunlardan) oluşuyorsa, bir mali yıla ait zararını bir başka mali yılda kazanılmış kâr ile telafi edebilir. Bu kural, şirketlerin, esas olarak holding ve finansman faaliyetleri ile ilgilendikleri yıllarda uğradıkları zararları, sonradan başlatılan veya edinilen diğer faaliyetlerin kârları ile dengelemelerini önlemek amacıyla tasarlanmıştır.

İkinci bir kısıtlamaya göre, şirketin, kârların gerçekleştirildiği mali yıl boyunca ilgili taraftan alacakları ile ilgili tarafa ödeyeceklerinin dengesi, zararların gerçekleştiği mali yıldaki dengeyi aşamaz. Bu kural, şirketlerin, zararları, kârlı finans faaliyetlerini arttırarak kullanmalarını önlemek amacıyla tasarlanmıştır. Ancak, şirket, alacaklar ve ödenecekler dengesinin, yalnızca zararın ileriye naklini kullanmak amacıyla değil, işle ilgili nedenlerle arttığı bir durum da yaratabilir.⁷¹

⁶⁹ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 635.

⁷⁰ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 159.

⁷¹ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 635.

1.4.2.9. İspanya

Vergi zararları 15 vergi yılı boyunca ileriye aktarılabilir ve 15 vergi yılı boyunca sonraki vergiye tabi kazançlardan indirilebilir. Yeni kurulmuş kurumlar için 15 yıllık süreç vergi açısından ilk kar ettikleri yılda başlar. Zararlar geriye aktarılamaz.⁷²

1.4.2.10. Lüksemburg

Ülkede ikamet edenlerin zararı, önce cari yıl gelirinden indirilir, kalan zarar tutarı olursa, 5 yıl ileriye doğru nakledilebilir. Geriye nakil mümkün değildir. Yabancılar a ait şubenin zararı, antlaşmalı ülkeler için ve bağımsız muhasebenin varlığı halinde, 5 yıl kadar ileriye doğru aktarılabilir.⁷³ Grup halinde vergilendirme yoktur.⁷⁴

Gerçek kişiler için zarar indirimi sınırsızdır. İş şirketleri, çiftçiler, ormancılar ve serbest meslek sahiplerinin zararları süresiz olarak ileriye taşınabilir, bu yatırımcı kişiler ve diğer kişilerin düzenli hesap tutma zorunluluğunu gerektirir. 1991 ve sonrası ticari vergi zararları için limit yoktur.⁷⁵

1.4.2.11. Portekiz

Mali yılda oluşan ve devreden zararlar takip eden altı yılın bir veya fazlasında edinilen vergiye tabi karlardan indirilebilir.⁷⁶

⁷² **Worldwide Corporate Tax Guide**, 864.

⁷³ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 159; Gülşen BUDAK: a.g.e., 22.

⁷⁴ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 211.

⁷⁵ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁷⁶ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

Kurumlar vergisine tabi işletmelerin zarar nakli, gelecek yılların karlarından karşılanmak şartıyla 5 yıl olup, geriye nakil ise mümkün değildir. Aynı gruba dahil farklı şirketler aralarında nakil yapamazlar.⁷⁷

Vergi zararları 6 yıl için ileri taşınabilir. Geriye aktarım yoktur. Bir şirketin, faaliyetleri önemli ölçüde değişirse, değişime bağlı vergi zararları ileriye taşınamaz.

Konsolide gruplarda oluşan zararlar şu kurallara göre karlardan indirilebilir:

-Konsolidasyon öncesindeki yıllara ait zararlar sadece zararın olduğu şirketten elde edilen vergiye tabi karların miktarı kadar indirilebilir.

-Konsolide zararlar sadece konsolide karlardan indirilebilir.

-Konsolide zararlar şirketlerin grubu terkenden sonra elde ettikleri karlardan indirilemez.

-Konsolide grup şirketlerinin gruptan ayrıldıktan sonra oluşan zararları indirilemez.⁷⁸

1.4.2.12. Yunanistan

Ticari ve zirai faaliyet zararları diğer kaynaklardan sağlanan vergiye tabi gelirlerden indirilebilir veya sonraki beş yıla taşınabilir. Girişimsel faaliyetlerden doğan zararlar ise gelecek 3 yıla taşınabilir.

Yurt dışında oluşan zararlar ancak yurt dışından sağlanan gelirlere karşılık indirilebilir.⁷⁹

Zararlar geriye aktarılamaz. Bir grup şirketine ait zararlar, diğer bir grup şirketinin karlarından indirilemez.⁸⁰

⁷⁷ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 187.

⁷⁸ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 746.

⁷⁹ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁸⁰ **Worldwide Corporate Tax Guide**, 320.

1.4.2.13. İsveç

Gelirlerin tümü belirlendikten sonra ilgili yıl kazancından indirilemeyen zararlar sonraki yıllarda mahsup edilebilir.⁸¹

Zararlar süresiz olarak ileriye taşınabilir. Zararlar geriye taşınamaz. Vergi hukuku, şirketlerin vergi zararlarının kullanımını sınırlandıran kurallar içerir, örneğin kullanılabilen zararların miktarı hisseler için ödenen miktarın iki katıyla sınırlıdır.⁸²

1.4.2.14. Finlandiya

Zararlar ileri taşınabilir ve aynı kaynaktan sağlanan sonraki on vergi yılındaki kazançlara karşılık indirilir. Zarar indirim hakkı, % 50'den fazla hissesi zararın kaydedildiği yılda ve sonrasında satılan şirketlerde sınırlıdır. Aynı kural birleşen şirketlere de uygulanır.

Kazanılmış gelirlerdeki zararlar vergi yılını takip eden on yıllık dönemdeki kazanılmış gelirlerden indirilebilir. Yatırım gelirlerindeki açıklar da kazanılmış gelirlerden indirilebilir.

Cari vergi sistemlerindeki zarar konsepti çeşitli manalara sahiptir. Yatırım kazançları kategorisinde önceki vergi yılındaki zarar, zarar yılını takip eden sonraki on yıla taşınma prensibince vergi yılındaki yatırım gelirlerinden indirilir. Ticari kazançlardan veya zirai gelir kaynaklarından doğan zararlar vergi mükellefi veya eşlerin talebiyle aynı vergi yılındaki yatırım kazançlarından indirilir, olmazsa zararlar on yıl için ileri taşınabilir ve aynı kaynaktan sağlanan gelirlerden indirilebilir.

⁸¹ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁸² **Worldwide Corporate Tax Guide**, 889-890.

Sermaye zararları sadece aynı yıl ve izleyen üç yıla ait sermaye kazanımlarına karşılık indirilebilir. Daimi evin elden çıkarılması ve ailevi etkenlere bağlı oluşan zararlar indirilmez.⁸³

1.4.2.15. İrlanda

Ticari zarar aynen kar gibi hesaplanmakta ve aynı yıl içerisinde sermaye kazancı dahil diğer gelirlerden indirilebilir. Eğer fark çıkarsa, bir önceki döneme aktarılır, yine fark kalmışsa, aynı tür gelirden indirilmek şartıyla süresiz olarak ileriye doğru nakledilebilir.⁸⁴ Geriye aktarmaya öncelik tanıma kararı şirkete bırakılmıştır. İrlanda vergi sisteminde, ileriye nakledilen bir zararın yalnızca aynı iktisadi faaliyete ait karlarla netleştirileceğine dair bir hüküm bulunmaktadır.⁸⁵

OECD ülkelerinde ise zarar mahsubu uygulaması, OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda bulunmaktadır. Hatta, ileriye dönük zarar mahsubunda bu ülkelerin çoğunda süre sınırı yoktur. Geriye dönük zarar mahsubu da yine bu ülkelerin çoğunda vardır.

Ayrıca, Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan ana şirket-bağlı şirket direktifine göre, belli şartların varlığı halinde, dağıtılan temettüler açısından iştirak kazançları istisnasından yararlanmak mümkündür. Bu genel bir kural olarak, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanmaktadır. Bu iştirak nedeniyle oluşan değer kaybı ya da diğer zararların ya da iştirak kazançları istisnasından yararlanan yatırımlarda bununla ilgili oluşan finansman ve diğer giderlerin esas olarak indirilmesi mümkün değildir. Bizde de temel esaslardan

⁸³ Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm, E.T. 29.07.2006

⁸⁴ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 167.

⁸⁵ Yaşar METHİBAY: a.g.e., 210-211.

birisi olan, eğer bir gelir vergiden istisna ise onunla ilgili giderler de vergi matrahından indirilemez.⁸⁶

1.4.3. AB Ülkelerinde Zarar Mahsubunun Farklılığının Nedeni

Avrupa Birliğinde dolaylı vergiler konusundaki başarılı uyum çalışmaları, dolaysız vergiler alanında pek de gerçekleştirilememiştir. Bunun da en önemli nedeni üye ülkelerin vergilendirme yetkileri konusundaki kıskanç tutumları ve egemenlik haklarının zedelenmemesi konusundaki hassasiyetinden kaynaklanmaktadır. Dolaysız vergilerin ulusal ekonomik politikanın bir mali aracı olarak görülmesi de bunda etkili olmuştur. Vergilendirmenin ulusal egemenliğin bir parçası kabul edilmesi üye ülkeler vergi sistemlerinin uyumlaştırılması zorluğunu anlatmaya yeterlidir.⁸⁷

Dolaysız vergiler konusunda, ana hedef kurumlar vergisi matrahında kuralların yakınlaştırılması olunca, amortismanlar, zararların nakli ve stoklarla ilgili mevzuat çalışmaları konusunda yoğun çaba harcanmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır.

1.4.4. AB ve Türk Vergi Sistemi'nin Uyumu Açısından Zarar Mahsubu

Bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, Türk Vergi Sisteminde de zarar mahsubu için beş yıllık nakil süresi uygulandığından, zararların nakli konusunda özellikle süre bakımından uyum sorunu kalmamıştır. Zarar naklinin 5 yıllık bir süreye inhisar ettirilmesi çalışma gurubunun edindiği izlenimler doğrultusunda üye ülkelerce kabul edilmiş durumdadır.⁸⁸

⁸⁶ "Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar" Konulu Seminer 3 Aralık 2004 /Swissotel-İstanbul
http://www.amcham.org.tr/html/Etkinlikler_detay/041203_vergi.htm, E.T. 12.05.2006

⁸⁷ Ahmet ULUTAŞ: "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", **Gümrük Dünyası Dergisi**/ Sayı 42 / Makaleler, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html>, E.T. 08.09.2006

⁸⁸ Ramazan ULUDAĞ: **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, (Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No:1988/302, Ekim 1988), 118.

Avrupa Birliği'nde "tek pazar" oluşturma'nın ana amacının, düzenli büyüme ve yüksek istihdamı sağlamak olduğu ve bunun içinde vergilendirmenin önemli bir unsur olduğu, ancak bu alanda pek fazla bir ilerlemenin sağlanamadığı belirtilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde, ülkeler arası ayrıcalıklı vergilendirme rejimleri ve AB genelinde ticari faaliyeti bulunan kuruluşların gelirlerinin ülkeler arasında aktarımında kısıtlamaların bulunması sıkıntılara yol açmaktadır. Şikayet edilen konuların başında, bir ülkede işyeri olarak faaliyet göstermenin o ülkede mukim olanlardan farklı işleme tabi tutulmasıdır. Diğer ülkelerde faaliyette bulunan iş yeri veya yavru şirketlerin zararlarının mahsubu ise önemli diğer bir konudur.⁸⁹

AB Konsey Direktifi'nin 6'ncı maddesi, devir öncesi mevcut olan ve henüz indirim konusu yapılmamış olan zararların devirden sonra indirimine izin verilmesini düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre, devir sonrasında şubeye dönüşen bir şirketin indirilmemiş zararları, bu şubenin vergiye tabi kazançlarından indirilebilecektir.⁹⁰

Direktifin 10'uncu maddesinde, birleşme, bölünme ve mal varlığı devri şeklinde gerçekleşen herhangi bir aktif kıymet devri, devreden şirketin bulunduğu üye ülke dışındaki bir üye ülkede bulunan şubesini de kapsıyor ise bu son belirtilen ülke bu şubeyi devir nedeniyle vergilendirmeyecektir. Ancak, devreden şirketin bulunduğu ülke, bu şirketin vergiye tabi kazancına daha önce kazanç tespitinde dikkate alınan ancak henüz indirim konusu yapılmamış olan şube zararlarını dahil edebilecektir. Buna göre önceki yıllardan devreden ve şubeden kaynaklanan zararların şirketin vergi matrahının tespitinde dikkate alınması söz konusu olamayacaktır. Çünkü, artık şube olmadığından, zararın mahsubunun yapılabileceği bir gelir unsuru da ortadan kalkmış olmaktadır.⁹¹

⁸⁹ Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara: TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Mayıs 2001), 98.

⁹⁰ Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, 109.

⁹¹ Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, 109.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ZARAR MAHSUBUNUN HUKUKİ YAPISI VE UYGULAMA AÇISINDAN İNCELENMESİ

Zarar mahsubu uygulaması hukukun asli kaynaklarından olan kanunlarla düzenlenmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla değiştirileceği ve kaldırılacağı, herkesin mali gücüne göre kamu harcamalarına katılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Türk Vergi Sistemi'nde zarar mahsubu, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş ve uygulama alanı bulmuştur. Ayrıca, kanun koyucu son yıllarda vergi ve muhasebe sistemimize giren enflasyon düzeltmesi işlemlerini, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemiştir. Mali idare, kanunda boşluk veya eksiklik bulunan veyahut mükellefler tarafından kanunun uygulanması sırasında farklı anlama ve algılamalara neden olan durumlarda, uygulamaya dönük usul ve esasları belirlemek için yardımcı kaynaklar olan genel tebliğ, mukteza ve sirküler çıkarmaktadır. Bu bölümde, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında ortaya çıkan zararlar incelenecek ve zarar mahsubuna ilişkin düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca, 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik ve eklemelerle düzenlenmiş olan geçmiş yıl zararları ve VUK'ndaki diğer spesifik zarar mahsubu uygulamaları incelenmeye çalışılacaktır.

2.1. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU

2.1.1. Zarar Mahsubunun Kapsamı ve Niteliği

Zararların mahsubu konusu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde; "Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu" başlığı altında düzenlenmiş olup, madde hükmüne göre; gelirin toplanmasında gelir

kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar, (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilmektedir.

Bu mahsup neticesinde kapatılamayan zarar kısmı, takip eden yılların gelirinden indirilebilmekte, arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara nakledilememektedir.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen azalmalar zarar kabul edilmemektedir.

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların 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'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mümkün olabilmektedir. 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 sayılmaktadır.

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 vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararların, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi mümkün değildir.

GVK'nun 88'inci maddesinin birinci fıkrasında, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği hüküm altına alınmış, anılan Kanunun

80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların, diğer kazanç unsurlarından mahsubu hariç tutulmuştur.

GVK'nun 88'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise; gelirin toplanmasında bir gelir unsurundan kaynaklanan zararın, diğer gelir unsurlarından sağlanan kazançlardan mahsup edileceği, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı olursa, kapatılmayan zararların müteakip yılların gelirinden indirileceği hükme bağlanmıştır. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesinin bulunması halinde ise, bu zarar tutarının müteakip yıllara nakledilemeyeceği, dolayısıyla mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 88'inci maddesine 3380 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen fıkralarla yurt dışı zararların mahsubu konusunda özel bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu madde kapsamındaki yurt içi ve yurt dışı geçmiş yıl zararlarının mahsubu ve özellik gösteren durumlar uygulama açısından aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2. Zarar Mahsubu Uygulaması

2.1.2.1. Zarar Mahsubuna Esas Olacak Gelir

Daha önceki bölümde de açıklandığı üzere zarar, kişinin malvarlığında meydana gelen azalmayı ifade etmektedir. Ekonomik ve ticari faaliyet açısından da, katlanılan gider ya da maliyetlerin, elde edilen hâsılatlardan fazla olması şeklinde tanımlanabilir. Bu zararların Gelir Vergisi Kanunu açısından indirimine tabi tutulmasında, gelir unsurlarında ortaya çıkan zararların mahsubunda; "hangi gelir tutarı üzerinden mahsup yapılacağı" en önemli noktayı teşkil etmektedir. Bu nedenle, öncelikle gelir ve gelir unsurlarının zarar mahsubu açısından kısaca incelenmesi yerinde olacaktır.

GVK'nın 1'inci maddesine göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelire dahil olan kazanç ve iratlar ise yedi gruba ayrılmış ve bu kazanç ve iratların, gelirin tespitinde

gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı GVK'nın 2'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Zarar mahsubu, gelir vergisi bakımından genel olarak ticari, zirai ve mesleki kazançlar açısından uygulama alanı bulabilmektedir. Bu faaliyetler, belli bir sermaye ve organizasyon çerçevesinde yürütülen ve devamlılık gösteren, bunun yanında çeşitli yatırımlar ve harcamalar gerektiren ve risk unsuru da taşıyan gelir unsurları olması nedeniyle, sonuçları ya da kazançları faaliyetin bulunduğu yılda değil, daha sonraki yıllarda da alınabilmektedir. Ekonomik ve ticari hayatın içerisinde, bu tür faaliyetlerin büyük yer tutması, haliyle gelir vergisi içinde bu unsurlarda kazancın nasıl tespit edileceğine dair geniş ve ayrıntılı düzenlemelerin yapılmasını gerektirmiştir. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetler sonucunda ortaya zarar çıkması, faaliyetin doğal sonuçlarından biri olarak kabul edilmektedir.¹

Ücretlerde mali ve ekonomik riskin olmaması, ücretin bir hizmet ve emek karşılığı elde edilmiş olması, vergilendirme bakımından ücret geliri vergisinin stopaj (kaynakta kesinti) yoluyla yapılması ve yıllık beyan kapsamında vergilemeye istisnai olarak konu olması, zarar doğması ve diğer gelir unsurlarından mahsubunun söz konusu olmaması, ücretlerin GVK'nın 88'nci maddesinin dışında tutulmasını ve değerlendirilmeye alınmamasını gerektirmektedir.²

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ise, para, hisse senedi, tahvil, bono gibi menkul kıymetler nakdi sermaye ile gayrimenkuller ve gayri maddi haklar gibi gayri nakdi sermaye araçlarının, kazançlarını kapsayan gelir unsurlarıdır. Bu gelir unsurları, ticari, zirai ve mesleki kazançlar gibi bir organizasyon ve aktif bir faaliyet olmaksızın, sermayenin, başkaları tarafından kullanılması, kiralanması gibi pasif faaliyetler sonucu elde edilen iratlardır. Menkul ve gayrimenkullerde safi irat, gayrisafi irattan, Kanun'da sayılan gider unsurları ile irat sayılmayan hallerin düşülmesi suretiyle tespit

¹ F. Onur YILDIZ: "Gelir Vergisi'nde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 295 (Mart 2006), 142.

² Yılmaz ÖZBALCI: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile)**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2005), 753.

edilmekte; GVK'nın 86 ve 94'üncü ve Geçici 55 ile Geçici 59'uncu maddeler çerçevesinde yıllık beyanname düzenlenmektedir.³

Diğer kazanç ve iratlar ise, bazı menkul, gayrimenkul ve hakların belli kayıtlar altında elden çıkarılması suretiyle yahut arızı nitelikteki faaliyetler sonucu elde edilen kazançların vergilendirilmesine yönelik bir kazanç türüdür. Kanun koyucu, bu gelir unsuru ile, bir defa gerçekleşen veya devamlılık göstermeyen bir alım-satım veya faaliyet sonucu elde edilen geliri vergi kapsamına almak çabasıdadır. Diğer gelir ve kazançlarda da vergilendirme safi tutar üzerinden yapıldığı için, kazançtan GVK'nun Mükerrer 81 ve 82'nci maddelerinde yer alan gider ve maliyetlerin düşülmesi ve safi tutarın beyannameye intikali gerekmektedir.⁴

Bütün bu değerlendirmeler sonucunda, gelir vergisinde zarar mahsubu, esas olarak ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerde ve bu faaliyetlerden doğan zararların mahsubunda işlerlik kazanmaktadır.⁵

2.1.2.1.1. Gelir Unsurlarından Birinden Doğan Zararın Diğer Bir Gelir Unsurundan Doğan Kazançtan Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine göre;

- Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlarla,

- Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar,

dışındaki sermayede meydana gelen azalmalar hariç, bir gelir unsurundan doğan zararlar, diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlardan mahsup edilir.

Gelirin toplanması ve beyanında, bir gelir unsurundan doğan zararın, diğer gelir unsurlarından doğan kazançtan mahsup imkanı varken,

³ F. Onur YILDIZ: a.g.m., 142.

⁴ F. Onur YILDIZ: a.g.m., 142.

⁵ M.Emin AKYOL - Muzaffer KÜÇÜK: **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003), 376.

kullanılmayan zarar mahsup hakkı kaybedilir ve müteakip yıllarda mahsup konusu yapılamaz. Örneğin, 2006 yılında zirai faaliyetinden zarar eden yükümlü, aynı yıl beyannamesine dahil ettiği gayrimenkul sermaye iradından zirai faaliyet zararını mahsup etmediği takdirde, söz konusu zararını 2007 yılı gelirlerinden mahsup edemez.⁶

Aynı yıl içerisinde meydana gelen zararın, mali kardan düşük olması halinde, söz konusu zararın o yıl mahsup edilmesi gerekmektedir.

2.1.2.1.2. Diğer Kazanç ve İratlardan Doğan Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde; gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararların, diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan indirileceği belirtilmiştir. Anılan Kanunun 80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların, diğer kazanç unsurlarından mahsubu ise mümkün değildir.

Diğer kazanç ve irat grubuna giren gelirler, kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri taşımayan gelirlerden oluşmaktadır. Devamlılık özelliği olmayan diğer kazanç ve iratların zararının diğer gelir unsurlarından mahsubu söz konusu değildir. Dolayısıyla, diğer kazanç ve iratlar, kazanç ve irat elde edilmesi halinde vergileme açısından dikkate alınırlar. Diğer bir anlatımla, gelirin toplanmasında, diğer kazanç ve iratlar sadece olumlu tutarları halinde dikkate alınacak olup, menfi yönleri vergi konusu dışında kalmaktadır.⁷

2.1.2.1.2.1. Zarar Mahsubu Yapılamayan Diğer Kazanç ve İratlar

GVK'nunda, diğer kazanç ve iratlara konu işlemlerin birinden doğan zararın diğerinden doğan kazançtan mahsup edilmesini engelleyecek açık bir

⁶ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Şubat 2005), 578.

⁷ Yılmaz ÖZBALCI: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile)**, 760.

hüküm bulunmamakla birlikte, kural olarak buna imkân olmadığı kabul edilmektedir. Örneğin, arızı ticari faaliyetlerden zarar eden bir kişi bu zararını, gayrimenkul satışından doğan değer artış kazancından mahsup edemez.⁸ Ayrıca, menkul kıymet alım satımından zarar eden bir kişi bu zararını, arızı serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği kazancından mahsup edemez.

257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne⁹ göre; menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımı ve itfası yoluyla elde edilecek gelirlerin ihtiyari beyan yoluyla mahsup edilemeyen zararlarının, başka gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubu yapılamayacak ve bu zarar tutarları ertesi yıllara da devredilemeyecektir.

Başka bir örnekte ise; ticari kazancı nedeniyle bilanço esasına tabi olup, 8 milyar lira kazanç elde eden ve o yıl içerisinde, kişisel servetine dahil olan otomobilini satan ve reel anlamda 1 milyar lira zarar eden bir kişinin bu zararını; gelirin toplanmasında, gelir kaynaklarının bir bölümünden ortaya çıkan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilmesi imkanı tanınmış olmakla birlikte, bu imkan; GVK'nun 80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlar açısından mevcut olmadığından, ticari kazancından indirme imkanı yoktur.¹⁰

Diğer kazanç ve iratların kendi içerisinde zarar mahsubu yapılabilmesi ilgili yılla sınırlıdır ve ileriye doğru taşınmaz. Örneğin, bir menkul kıymet satışının zararlı sonuçlanması durumunda bu zarar, ilgili yılda aynı madde kapsamındaki karlarla, yani diğer menkul kıymet satışından sağlanan kazançtan mahsup edilebilmekte, zararın mahsup edilebileceği başka menkul kıymet satış kazancının bulunmaması durumunda, zarar mahsubu yapılamamaktadır.

Zarar mahsubu, geliri vergiye tabi işlemlerden doğan zararlarla sınırlıdır. Geliri vergiden istisna olan veya verginin konusuna girmeyen işlemlerden

⁸ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 578.

⁹ R.G.T., 30.12.2005, S. 26039.

¹⁰ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 307-308.

doğan zararların, başka gelirlerden mahsubu hiçbir şekilde mümkün değildir.¹¹

2.1.2.1.2.2. Zarar Mahsubu Yapılabilen Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların mahsubunun mümkün olmadığı yönündeki düşüncelerin ve yapılan yorumların hemen hemen tamamı, GVK'nun 2003 yılı öncesi (1999-2002 yılları arasında yürürlükte bulunan Geçici 56'ncı madde) diğer kazanç ve iratların vergilemesini düzenleyen geçici 56'ncı maddesinin değer artış kazançlarından safi değer artışını düzenleyen F/4 bendinde yer alan "...aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilir." şeklindeki, sadece menkul kıymetlerin elden çıkarılması için getirilmiş istisnai hükme dayandırılmakta idi. Bu yönde bir hükmün var olması nedeniyle, diğer bentlerde yer alan kazançlardan doğan zararın birbirlerine mahsubunun ise mümkün olmadığı düşünülmekte idi.¹² Bu düzenlemeyle, diğer kazanç ve iratlarda mümkün olmayan zarar indirimi, menkul kıymet alım satımlarına münhasır olmak üzere uygulamaya konmuştu.

4783 sayılı Kanun'la diğer kazanç ve iratlarda vergilemenin 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçici 56'ncı madde yerine GVK'nun 80, 81, mükerrer 80, mükerrer 81 ve 82'nci maddelerine göre yapılacağı düzenlemesinde bulunulmuştur. Safi değer artışını düzenleyen mükerrer 81'inci maddede menkul kıymet alım satımında birinden doğan zararın diğerinin karından mahsup edileceğine ilişkin hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla; geçmişte sadece menkul kıymetlerin alım satımına yönelik olarak var olan bu düzenleme, diğer kazanç ve iratlar grubunda yer alan diğer

¹¹ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 578-579.

¹² F. Onur YILDIZ: a.g.m., 143.

işlemlerden kaynaklanan zararların birbirlerine mahsubuna engel nitelik taşımamaktadır.¹³

Ancak, 31.12.2004 tarihinde Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan Geçici 67'nci maddede; menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş, 31.12.2015 tarihine kadar bazı finansal araçlardan elde edilen bazı gelirlerde %15 nispetinde ve bazı mükellefler için nihai vergileme olacak şekilde bir stopaj uygulaması getirilmişti.¹⁴

Yapılan değişiklikler henüz yürürlüğe girmeden ilk olarak 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Geçici 67'inci maddede değişiklik yapılmıştır. Son olarak, tasarrufların vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkan gelişmeler ve genel trendler dikkate alınarak hazırlanan 5527 sayılı Kanunla¹⁵ Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde yer alan vergileme esasları yeniden düzenlenmiş, 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁶ ile de anılan maddede yer alan bazı kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat oranları belirlenmiştir.¹⁷ 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren GVK'nun Geçici 67'inci maddesinin ilk haline göre, tevkifat oranı tüm gelirler ve tüm gelir sahipleri için, hiçbir ayırım yapılmaksızın %15 olarak uygulanmaktaydı. Mükellefin gerçek ve tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergiden muaf veya elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının tevkifat uygulamasında hiçbir önemi bulunmamaktaydı. 5527 sayılı Kanun'la yapılan

¹³ F. Onur YILDIZ: a.g.m., 143.

¹⁴ M. Emin AKYOL: "Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesinde Yeni Esaslar", **Vergi Dünyası Dergisi**, 290 (Ekim 2005), 26.

¹⁵ R.G.T., 07.07.2006, S. 26221.

¹⁶ R.G.T., 23.07.2006, S. 26237.

¹⁷ Muzaffer EMEKÇİ - Ömer ERDAL: "5527 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci Maddesinde Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, 216 (Eylül 2006), 23; Gündoğan DURAK: "5527 Sayılı Kanun Sonrasında Menkul Kıymet Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 98.

değişiklikle, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar ve tam mükellef olması, uygulanacak tevkifat oranının değişmesi bir yana, söz konusu kazanca tevkifat yapıp yapılmamasını belirler hale gelmiştir.¹⁸

5527 sayılı Kanun'la dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımı ve itfası yoluyla elde edilecek gelirlere uygulanacak tevkifat oranı %0'a indirilmiş, tevkifat yapılmayacak gelirlerin kapsamı yeniden belirlenmiş, yatırım fon ve ortaklıkları ile bu fon ve ortaklıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirme rejimi değiştirilmiştir.¹⁹

Menkul kıymetlerde zarar mahsubu uygulamasının olabilmesi için, satışa dolayısıyla zarara konu edilen menkul kıymetin karlı satış olması halinde değer artışı kazancı olarak vergilendirilebilecek özelliklere sahip olması gerekir. Bir hisse senedinin veya diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın hangi hallerde değer artışı kazancı sayılacağı GVK'nun Mükerrer 80'inci maddesinde belirtilmiştir.²⁰

Yapılan yasal düzenlemeden sonra mükellefiyet bakımından vergileme usul ve esasları değiştiğinden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile ilgili elden çıkarma işlemlerinden doğan zararların mahsubu uygulamaları önemli hale gelmiştir ve dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin 1'inci fıkrasının d bendine göre; 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 alınacaktır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilebilecektir.²¹

¹⁸ Gündoğan DURAK: a.g.m., 103.

¹⁹ Gündoğan DURAK: a.g.m., 98.

²⁰ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006), 221-222.

²¹ <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> , E.T. 01.09.2006

257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "2.4.1.11. Alım-Satım İşlemlerinin Bir Kısımının Zararla Sonuçlanması" başlıklı bölümünde, alım-satım konu menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının aynı türden olması kaydıyla, üç aylık dönem içerisinde yapılan işlemlerin konsolide edilmesiyle beyan edilip ödenmesi gereken verginin hesaplanacağı belirtilmiştir.

Üç aylık dönem sonucunun zarar olması halinde ise, bu zarar izleyen üç aylık döneme takvim yılı aşılmamak kaydıyla devredilebilecektir. Takvim yılının son üç aylık döneminde oluşan zarar tutarının izleyen döneme aktarılması mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin 11'inci fıkrası hükmüne göre; dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir. Bu şekilde beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamının mahsup edilebilmesi mümkün hale getirilmiştir. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanacak vergi oranı da 23.07.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %10'a indirilmiştir. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Ancak, aynı takvim yılında mahsup edilemeyen zararlar, izleyen takvim yıllarına devredilemez.²²

Zarar mahsubu, aynı tür menkul kıymetlere ilişkin olmak şartıyla alım-satım kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, alım-satım kazançlarındaki zararın faiz ve itfa gelirlerine mahsubu mümkün değildir.²³

²² <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet> , E.T. 01.09.2006

²³ **Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi**, İlgili Vergi Mevzuatı, (TSPAKB Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği Yayını, Ağustos 2006), 75, http://www.tspakb.org.tr/docs/egitim_notlari/vergi_ileri.pdf, E.T. 01.09.2006

2.1.2.2. Yurt İçi Zararların Mahsubu

2.1.2.2.1. Zararın Beş Yıldan Fazla Nakledilememesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi amir hükmüne göre, gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararın, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubu sonucunda kapatılmayan bir miktarın bulunması halinde, bu tutar ertesi yıllara devredilebilecek, beş yıl arka arkaya kapatılmayan hallerde zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilemeyecektir.

2.1.2.2.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Öncelik Sırası

Yukarıda ifade edildiği üzere, ilgili yılda mahsup edilemeyen zarar bakiyeleri, müteakip yıl/yıllara nakledilebilmektedir. GVK'nun 88'inci maddesindeki bu hüküm nedeniyle geçmiş yıl zararlarının yıl sırasına göre mahsubu gerekmele olup, gelir bulunmasına rağmen mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının daha sonraki yıllarda mahsup imkanı yoktur.

Zararların mahsubunda, eğer beş yıllık süre içerisinde kar çıktığı ilk dönemde zarar mahsup edilmemişse, mahsup edilmeyen bu zarar sonraki yılların karından mahsup edilemez. Ancak bu şekilde mahsup edilmemiş zararların olması durumunda, vergi hatası olarak, VUK'nun 116-126. maddeleri uyarınca, düzeltme talebiyle ilgili vergi dairesine başvurulabilir.²⁴

Başka bir ifadeyle; "Birbirini takip eden yıllar sonucunun zararlar kapanması halinde, sonraki yılların karından en önceki yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Ancak, sıraya uyulmaması, beş yıllık zarar

²⁴ Ali TUĞLU: "Mahsubu Mümkün Olmayan Zararlar", **Maliye Postası Dergisi**, 570 (1 Haziran 2004), 77-78.

mahsup süresi geçirilmemiş olması kaydıyla, mahsup hakkının kaybına yol açmaz.”²⁵

Örneğin, X şahsı, 2006 yılında 12.000,00-YTL mali kar elde etmiş olmasına rağmen, 2003 yılında 5.000,00-YTL, 2004 yılında 8.000,00-YTL ve 2005 yılında da 6.000,00-YTL zarar etmiş olsun. X şahsının geçmiş yıl zararları toplamı 19.000,00-YTL olup, mahsup edebileceği tutar ise 12.000,00-YTL’dir. Zarar mahsubuna ilk yıl zararından başlanır, önce 2003 yılının zararı mahsup edilir, 2004 yılının 7.000,00-YTL’lik kısmı mahsup edilir, 1.000,00-YTL 2004 yılından kalan geçmiş yıl zararı olarak, 2005 yılının zararı ile birlikte 2007 yılına devreder.

2.1.2.2.3. Zarar Mahsubu ve Yatırım İndiriminde Öncelik Sırası

Gelir vergisi bakımından, yatırım indiriminden, tam ve dar mükellefiyete tabi olanlar, ticari ve zirai kazançları, bilanço esasına göre belirlenen vergiye tabi mükellefler yararlanmaktadır. Bu nedenle, yatırım indirimi verginin konusuna giren gelirin tespitine yönelik bir işlem olduğundan öncelikle, vergiye tabi ticari veya zirai kazancın tespitinin yapılması gerekir.²⁶ Diğer bir anlatımla; gelir vergisi mükelleflerinde, yatırım indirimi yalnızca ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilenler açısından indirilebilmekte, diğer gelir unsurlarından indirimi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, ticari ve zirai kazancın tespitinde dikkate alınacak yatırım indirimi de dikkate alınarak beyan edilecek gelirlerin toplanması ve indirimler öncesi gelir tutarının hesaplanması gerekmektedir. Geçmiş yıl zararlarının ise gelir unsuru ayrımı yapılmaksızın toplam gelirden düşülerek, gelir vergisi matrahının tespit edilmesi gerekmektedir.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 16/3/1973 tarih ve 190 Yayın Sıra No.lu Kararı’nda; gelir vergisinde önce ilgili ticari veya zirai kazançlara yatırım indirimi uygulanması, zarar mahsubunun ise bundan

²⁵ M. Tahir UFUK: “Vergi Hukukunda Zarar Mahsubu Uygulamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, 103 (Temmuz 2001), 92.

²⁶ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 183.

sonra kazanç ve iratların toplanması sırasında yapılması gerektiğine karar verilmiştir.²⁷

Yatırım indirimine, yapılmış olan yatırım dolayısıyla, iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanmakta ve indirilecek tutar tamamlanıncaya kadar devam edilmektedir. Yatırım indirimi istisnasından yararlanma bakımından herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. İlgili yılda indirilemeyen yatırım indirimi tutarı gelecek yıllara devredilebilmektedir.²⁸

Kazançtan, öncelikle geçmiş yıl zararlarının mı, yoksa yatırım indiriminin mi indirileceği hususunda farklı düşünceler mevcuttur:

Kazançtan, önce zararların mahsup edilmesi, sonra yatırım indiriminin uygulanmasının doğru olacağını, aksi takdirde, öncelikle yatırım indiriminin uygulanması halinde, gerçekte olmayan bir kazançta yatırım indiriminin uygulanmış olacağını, halbuki yatırım indirimi ile belirli şartlar altında gerçek kişilere ve kurumlara bir fon yaratılmasının amaçlandığını, ancak, yatırım indiriminin zarar mahsubundan önce uygulanmasının bu amaca uygun olmayacağını belirtenler olmuştur.²⁹ Benzer bir görüşte ise; geçmiş yıl zararları ile yatırım indiriminin bir arada bulunması durumunda, kazançtan öncelikle zarar mahsubunun yapılması ve daha sonra artan kısım bulunuyor ise yatırım indiriminin uygulanması daha doğru olacaktır, denilmektedir.³⁰

Bir başka görüşe göre; kazancın belirlenmesinde, kanun yatırım indirimini istisna olarak kabul ettiğinden, önce yatırım indiriminin daha sonra geçmiş yıl zararlarının düşülmesi gerekmektedir, çünkü yıllık gelir vergisi beyannamesi dikkate alındığında yatırım indiriminin zararlara öncelik taşıdığı

²⁷ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, (Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2000), 105.

²⁸ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 183.

²⁹ Ali UYSAL - Nurettin EROĞLU: **Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1986), 155.

³⁰ Fatih SARAÇOĞLU: "Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme ve Zarar Mahsubunun Önceliği", **Yaklaşım Dergisi**, 82 (Ekim 1999), 167.

ayrıca görülmektedir. O halde, ilgili ticari veya zirai kazançta yatırım indirimi uygulandıktan sonra geçmiş yıl zararlarının düşülmesi doğru olacaktır.³¹

Yatırım indirimi istisnasına, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere son verilmiş ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69'uncu maddesi hükmüne göre yatırım yapanların, belirli şartlar altında 2008 yılına kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı bulunmaktadır.

2.1.2.2.4. Bağış ve Yardımlar ile Zarar Mahsubunda Öncelik Sırası

Gelir vergisi mükelleflerinde, elde edilen gelirden, indirilebilecek bütün indirim ve istisnalar çıkarıldıktan sonra, beyan edilen gelire ulaşılmış olur. Bu durumda çıkan toplam tutarın karla neticelenmesi durumunda bu rakamdan (varsa) geçmiş yıl zararlarının da indirilmesinden sonra bağış ve yardım indirimine esas alınacak gelir matrahına ulaşılmış olmaktadır. Başka bir deyişle, gelir vergisi beyannamesinin ilgili satırındaki "kar" rakamından, "geçmiş yıl zararları"nın indirilmesi suretiyle, bağış ve yardım indirimine esas tutar elde edilmiş olur.³²

Gelir vergisi mükellefleri, yaptıkları bağış ve yardımları yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden indirebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımın indirilebilecek tutarı, o yıla ait beyan edilen gelirin %5'ini geçemez. Anılan Kanun bağış ve yardımın, "Gelirden" indirilmesini öngördüğü için, zararlı beyanname veren mükellefler için bağış ve yardım indirimi söz konusu olamaz. GVK'nun 89'uncu maddesine göre; vergiye tabi gelirden indirilmesi öngörülen, yani maddede yer alan indirimlerden, zarar beyan eden mükelleflerin yararlanması imkanı yoktur. Diğer bir ifadeyle; gelir vergisi mükelleflerinin, zarar beyan etmesi veyahut kazancının yetersiz olması durumunda, GVK'nun 89'uncu maddesi

³¹ Doğan ŞENYÜZ: **Türk Vergi Sistemi**, (Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2002, 8. Baskı), 88; F. Onur YILDIZ: a.g.m., 148.

³² Abdulmenaf YAKUT: "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Bağış ve Yardım İndirimine İlişkin Benzer ve Farklı Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, 260 (Nisan 2003), 154.

uygulanmaz.³³ Bu durumda indirilemeyen bağış ve yardımların veya indirim konusu yapılacak harcamaların, cari yılı takip eden yıllarda indirim tabi tutulması veya zarar olarak müteakip yıllara nakledilmesi mümkün değildir.³⁴ Ancak, ilk geçici vergi döneminin zararlar kapatılmış olması halinde, Kanunlar çerçevesinde yapılmış olan bağış ve yardımlar matrahtan indirilemezken, dönem içinde yani diğer geçici vergi dönemlerinde kazanç doğması durumunda, ilk geçici vergi döneminde yapmış olduğu bağış tutarını kazancın tespitinde indirebilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin yapmış olduğu bağış ve yardım tutarlarının, mutlaka, bağış ve yardımın yapıldığı yıl sonuna kadar ki geçici vergi dönemlerinde dikkate alınması gerekmektedir.³⁵

2.1.2.3.Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

2.1.2.3.1. Yurt Dışı Zararları

3380 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine eklenen fıkra ile tam mükellefiyette, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların Türkiye'de beyan edilecek olan kazançlardan mahsup edilebilmesi belirli şartlara bağlanmıştır.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların yurt içi faaliyetlerden doğan gelirlerden mahsup edilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Yurt dışında doğan geçmiş yıl zararlarının yurt içi gelirlerden mahsup edilebilmesi için gerekli şartlar aşağıda açıklanmıştır.

³³ Mustafa TÜRKKOT: "Son Haliyle GVK 89 "Diğer İndirimler"", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 49 (Ekim 2004), 55.

³⁴ Melek SARGIN: "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılacak İşlemler", **Maliye Postası Dergisi**, (15 Eylül 2004), 106.

³⁵ Tezcan ATAY: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, (Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2003), 167.

2.1.2.3.1.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki

GVK'nun 88'inci maddesine 3380 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle eklenen fıkra hükmüne göre; yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların, tam mükellefiyette, Türkiye'de beyan edilen gelirlerden 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'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim yetkisi bulunan denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin ve eki bilanço ile kar-zarar cetvelinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

2.1.2.3.1.2. Her Yıl Denetim Yaptırma Zorunluluğu

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan edilen kazanç ve iratlarından mahsup etmek isteyen mükelleflerin, yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl, yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır.

Faaliyet gösterilen yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yılda tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının, Türkiye'de beyan edilen kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün değildir. Bir örnek vermek gerekirse; 2000 yılından itibaren yurt dışında faaliyeti bulunan bir şirketin, 2002 yılına ait faaliyetle ilgili sonuçlarını tevsik etmemesi halinde, 2003 yılındaki faaliyet zararını tevsik etmiş olsa bile, her yıl denetim yaptırma

zorunluluğuna uymadığı için, 2003 yılına ait faaliyet zararını kurum kazancının tespitinde gider olarak indiremez.

Başka bir ifadeyle, yurt dışında faaliyette bulunan mükellefler, yurt dışı faaliyetlerinden zarar etmemiş olsa bile, kar ettikleri dönemlerde de yapmış oldukları faaliyetleri Kanun'daki esaslara göre tevsik etmezlerse, bu faaliyetlerinden zarar etmeleri halinde, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarını Türkiye'deki kazançlarından indiremezler.

Yurt dışı faaliyetinden hasıl olan zararın Türkiye'deki faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilebilmesi için, yabancı ülkedeki söz konusu gelir unsurunun yurt içindeki faaliyeti sonucu zarara uğraması halinde mahsup edilemeyeceğinin tespiti gerekmektedir. Eğer, tam mükellefiyetteki bir gerçek kişi yabancı bir ülkedeki gayrimenkulünden zarar etmişse, bu zararı Türkiye'deki diğer gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratlarından mahsup edemez. Çünkü GVK'nın 88'inci maddesinde, gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen azalmalar zarar kabul edilmemektedir. Her ülkenin vergi kanunları, kendi egemenlik gücüne bağlı vergilendirme yetkisi çerçevesinde uygulandığından, yurt dışında faaliyet gösteren gelir vergisine tabi tam mükellef kişilerin faaliyetlerinin neticesinin karla mı, yoksa zararla mı sonuçlandığı, faaliyet gösterilen ilgili ülke kanunlarına göre tespit edilir.³⁶

2.1.2.3.2. Yurt Dışında Zarar Mahsubu

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilen yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır. Kanun maddesine bu hüküm konulmasının amacı, zararın yurt dışı ve yurt içi olmak üzere iki kez indirimini önlemektir. Aksi halde, yurt dışı zararın yabancı ülkede mahsup edildiği veya gider yazıldığı halde, Türkiye'deki beyannameye yurt dışında mahsup edildikten

³⁶ Ali TUĞLU: "Geçmiş Yıl Faaliyetlerinden Doğan Zararların Mahsubu", **Yaklaşım Dergisi**, 87 (Mart 2000), 213.

veya gider yazıldıktan sonraki tutarının yazılması halinde mükerrer indirim söz konusu olur.

Örneğin; Türkiye'deki faaliyeti yanında yurt dışında da faaliyet gösteren bir mükellef, 2005 yılında Türkiye'de 100.000.-YTL ticari kazanç elde etmiş, ancak yurt dışı faaliyet zararı olan 50.000.-YTL bu tutardan düşerek kalan 50.000.YTL'yi beyan etmiştir.

2006 yılında yurt dışında 100.000.-YTL kazanç elde etmiş, 2005 yılı zararını bu tutardan düşerek, 50.000.-YTL matrah beyan etmiş ise, bu mükellefin Türkiye'de vereceği beyannameye dahil edeceği tutar yurt dışında zarar mahsubundan önceki tutar olan 100.000.-YTL olacaktır.

2.1.2.3.3. Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilme Zamanı ve Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Yükümlünün bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin yükümlünün iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, yükümlünün bunları tasarruf edebildiği yılda, elde edilmiş sayılmaktadır.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucunun, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilmesi gerekir.

Faaliyet sonuçlarının genel netice hesaplarına intikali, mükellefin iradesi dışındaki nedenlerle zamanında yerine getirilememiş ise; ilgili kazancın tasarruf edebildiği tarihte intikal ettirilecektir. Tasarruf edebilmekten maksat ise; yabancı ülke mevzuatındaki zorunluluk ve imkan dahilinde değerlendirilecek ve eğer yabancı ülkedeki bu faaliyet sonucu tasarruf edilebiliyorsa; tasarruf ölçüsü gerçekleşmiş olacaktır. Yabancı ülkede elde

edilen kazanç, kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilebiliyor olsa bile, Türkiye'deki hesaba dahil etme yetkisi olmayacaktır. Kazancın fiilen getirilmesi beklenmeden, yabancı ülke mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla sonuç Türkiye'deki hesaba dahil edilecektir.³⁷

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilme zamanı yukarıda kesin sınırları ile belirtildiğinden yabancı para cinsinden belli olan söz konusu meblağ, TC Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kuruyla değerlendirilir. TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine tespit ve ilan ettiği kurlara göre söz konusu faaliyet sonuçları değerlendirilir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden ve beyan edilmesinden sonra, bu kazancın karşılığı yabancı paranın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu paranın kurunda meydana gelen değişikliğin yabancı paranın yurda getirildiği yılın genel netice hesaplarına ayrıca intikal ettirilir.

Faaliyette bulunan ülkedeki kazanç, Türkiye'de genel netice hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararlar da aynı para cinsinden intikal ettirilir.

³⁷ M. Sakarya HAYTA: "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerin Vergilendirilmesi-III", **Maliye Postası Dergisi**, 379 (15 Haziran 1996), 33.

2.1.3. Özellik Arz Eden Durumlar

2.1.3.1. Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Gider Fazlalığından Doğan Zararlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine göre, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlar hariç olmak üzere, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar kabul edilmemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gayrimenkul sermaye iratlarında, gelir vergisinin konusuna giren, gayrimenkulün kendisi değil, bu gayrimenkullerden elde edilen irattır. Bir gayrimenkulün kiraya verilmesi veya başkalarının kullanımına bırakılması gibi durumlarda gayrimenkul sermaye iradının olumsuz olarak doğması mümkün olmayacağından, bu durumda, zarar mahsubu söz konusu olamaz.³⁸

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergiye tabi olacak kazancın tespitinde, GVK'nun 74'üncü maddesine göre indirilecek giderler sayılmıştır. Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi için yapılan giderler, elde edilen gayri safi hasılatından indirilerek, safi irat tespit edilecek, ancak giderlerin hasılatından fazla olması halinde, ortaya çıkan zararların mahsubu mümkün olacaktır. Başka bir ifadeyle; gayrimenkul sermaye iratlarında kazanç tespitinde, götürü gider yerine gerçek gider usulü seçilmişse, GVK'nun 74'üncü maddesinde sayılan indirilecek giderlerin, gayrimenkulün iradından fazla olması durumunda, bu gider fazlalığından doğan zarar diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç veya iratlardan mahsup edilebilmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından hasıl olan zararlar için, diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iradın yeterli olmaması veya bu gelir unsurlarının hiç olmaması durumunda, zarar mahsubu gelecek yıllarda yapılmak üzere beş yıl süreyle nakledilebilir. Beşinci yıl sonunda da

³⁸ Kemal AKMAZ: "Gelir Vergisinde Zarar Mahsubu", **Mali Pusula Dergisi**, 15 (Mart 2006), 49; Ali TUĞLU: "Mahsubu Mümkün ...", 76.

zararın mahsup edileceği bir gelir elde edilememişse, gider fazlalığından doğan bu zarar mahsup hakkı sona erer.³⁹

Diğer bir ifadeyle; gayrimenkul sermaye iratlarında kazanç tespiti yapılırken gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, indirilmesi mümkün olan giderlerin elde edilen hasılatın fazla olduğu durumda, zararın meydana geleceği tabiidir. Bir örnek vermek gerekirse, işyerini kiraya veren bir kişi, bu işyerinden bir yıl içerisinde 10.000,00-YTL gayrisafi gelir elde etmişse ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi hükümleri uyarınca bu işyerine 16.000,00-YTL masraf yapmışsa, gider fazlalığından doğan, yani giderin gelirden fazla olması dolayısıyla ortaya çıkan 6.000,00-YTL'lik olumsuz farkı zarar olarak beyan edebilecektir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararların mahsubunda bazı sınırlamalar vardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde iki gider çeşidi için gider fazlalığı oluşturmaya izin verilmemiş ve kısıtlama getirilmiştir. Birincisi, anılan Kanun maddesinin 4'üncü bendinde düzenlenen, indirilecek giderlerden, kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borç para faizleri ile "konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süreyle iktisap bedelinin %5'i", ikincisi ise, yine aynı maddenin 10'uncu bendinde düzenlenen, "sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini"n gayrimenkul sermaye iradının tespitinde, gerçek gider olarak hasılatın indirilmesi mümkündür. Kira indirimi; gayri safi hasılatın, bu maddenin 1 ila 9 ve 11 no.lu bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden yapılır. Bu indirim kira ile sınırlı olup, indirilemeyen kira tutarı gider fazlalığı kabul edilmemekte ve diğer gelir unsurlarından mahsubu da mümkün olmadığı gibi, gelecek yıllarda da elde edilecek gayrimenkul sermaye

³⁹ Ali TUĞLU: "Mahsubu Mümkün ... ", 76; F. Onur YILDIZ: a.g.m., 144.

iratlarından da mahsubuna imkan yoktur.⁴⁰ Yani gider fazlalığı bu iki giderden dolayı ortaya çıkarsa, bu şekilde ortaya çıkan zarar tutarı, GVK'nın 88. maddenin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmamakta ve kesinlikle mahsup edilememektedir.⁴¹

Menkul sermaye iratlarında da, gayrimenkul sermaye iratlarında olduğu gibi, sermayede vukua gelen azalmalardan doğan zararların mahsubu mümkün değildir. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde, GVK'nın 78'inci maddesinde belirtilen giderler menkul sermaye iradının gayrisafi hasılatından indirilerek, safi tutar elde edilir. Bu giderler menkul sermaye iradından fazla olursa, gider fazlalılığı olan tutar, diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından indirilir. Eğer, zarar mahsubuna yetecek gelir unsuru yoksa, gayrimenkul sermaye iratlarındaki gibi zarar mahsup edilmek üzere gelecek yıla devreder.⁴²

Gider fazlalığından doğan zararlar hariç olmak üzere, menkul sermaye iratlarında sermayede meydana gelen azalmadan kaynaklanan zararların mahsubu mümkün değildir. Örneğin, ortağı bulunulan limited şirkete ait zarardan paya düşen kısım diğer gelirlerden mahsup edilemez.⁴³

Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde zarar, şirket bünyesinde kalmakta ve izleyen yılların karlarından mahsup edilebilmektedir. Ortaklar bakımından şirketin zarar etmesi halinde, zarar yansımaz ve şirket bünyesinde kalır, ortaklar ise irat elde etmemiş olurlar. Şirketler, zararlarını mahsup ettikten sonra karlı duruma geçtiği ve kar dağıtımını yaptığında ortaklar menkul sermaye iradı elde etmiş olurlar.

Örneğin, ortağı olduğu anonim şirketin herhangi bir dönemde faaliyetinin zararlı sonuçlanması halinde, zarardan ortağın hissesine düşen kısmın veya söz konusu zararların ortaklar tarafından nakden karşılanması halinde karşılanan kısmın, ortak veya ortaklarca verilecek yıllık gelir vergisi

⁴⁰ Kemal AKMAZ: a.g.m., 49; **Gelir Vergisi Rehberi**, (İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 5. Baskı, 2005), 435; F. Onur YILDIZ: a.g.m., 144.

⁴¹ **Gelir Vergisi Rehberi**, 435; F. Onur YILDIZ: a.g.m., 144.

⁴² Ali TUĞLU: "Geçmiş Yıl Faaliyetlerinden ...", 210.

⁴³ **Dn. 13.D.'nin 05/12/1974 tarih ve E:1973/1546 K:1974/4515 sayılı Kararı**, Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 580.

beyannamelerinde diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlardan mahsubu mümkün değildir. Kar payı şeklinde menkul sermaye iradı sağlanan şirketlerin, tasfiye edilmeleri sonunda ortaya çıkan zararlar, kesinlik kazanmış bir sermaye kaybını gösterdiğinden, kazancın türü ne olursa olsun zarar mahsubu yapılamaz.⁴⁴

İki yıl kiraya verilerek işletilen kamyonun satışından elde edilen kazanç arızı ticari kazanç olduğundan, bu satıştan hasıl olan zarar, diğer gelirlerden mahsup edilemez.⁴⁵

2.1.3.2. Faaliyeti Sona Eren Ticari veya Zirai İşletmelerden Doğan Zararların Mahsubu

Ticari ve zirai faaliyetler sermayenin ağırlık teşkil ettiği, yani sermayeye dayalı ve bir organizasyonu gerektiren faaliyetlerdir. Ticari ve zirai faaliyetlerin özelliği, belli bir dönemde meydana gelen zararın işletme zararı niteliği taşıyabilmesi, hesap dönemi sonuçlarının zararlar sonuculanmasının mutlaka sermayede meydana gelen kesin bir azalmayı ifade etmemesidir. Bu organizasyonlarda sermayede bir azalma olup olmadığının kesin sonucu, vergilendirme dönemini teşkil eden takvim yılından daha uzun sürelerde aranmalıdır. Bu nedenle ticari ve zirai faaliyetlerin daha uzun süre içinde ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuçları belli olmadan, sermayedeki kayıp faaliyetin normal icabı sayılır ve bu zarar işletme zararı olarak değerlendirilir. Bu nedenle söz konusu zarar aynı yıl veya müteakip yıllarda, diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlardan mahsup edilir.⁴⁶

Ticari ve zirai faaliyetlerde sermayede azalma meydana geldiği iki durumda kesinlik kazanır. Bunlardan birincisi beş yıllık zarar mahsup süresi, ikincisi ise faaliyete son verildiğinde, sermaye kaybının kesinliği ortaya çıkar.

⁴⁴ Kemal AKMAZ: a.g.m., 49.

⁴⁵ Dn. 4.D.'nin 28.02.1977 tarih ve E:1976/689 K:1977/588 sayılı Kararı, Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 580.

⁴⁶ Bülent ŞİŞMAN: "Gelir Vergisi Beyannamesinde Beyanname Üzerinden Yapılacak İstisna ve İndirimler", **Vergi Dünyası Dergisi**, 295 (Mart 2006), 84; Kemal AKMAZ: a.g.m., 51; F. Onur YILDIZ: a.g.m., 142.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde zarar mahsubu için beş yıllık süre konulduğundan, ticari veya zirai faaliyetlerden doğan zararlar diğer gelir unsurlarından doğan zararlar gibi beş yıllık sürede mahsup edilemediği takdirde, mahsup hakkı ortadan kalkar. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen zararlar, faaliyetin normal icapları dışında, sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edildiğinden, diğer gelir unsurlarından mahsup edilmesi imkanı yoktur.⁴⁷

Öte yandan ticari veya zirai faaliyetin son bulması ve bu nedenle gelir kaynağının ortadan kalkması halinde artık gerçek bir zarar değil sermayede meydana gelen azalma olduğuna şüphe yoktur. Bu nedenle faaliyetine son veren ticari veya zirai işletmelerin mahsup edilmemiş geçmiş yıl zararlarının, diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsubu mümkün değildir.⁴⁸

Faaliyetine son veren ticari ve zirai işletmelerin zararlarının mahsubu ile ilgili sınırlama sadece geçmiş yıl zararları için değil, faaliyeti sona eren işletmenin faaliyetin son bulduğu yıla ilişkin zararlarının mahsubu da mümkün değildir.⁴⁹

Kısaca ifade etmek gerekirse, faaliyeti sona eren ticari veya zirai işletmelerin; ne geçmiş yıl zararlarının, ne de faaliyetin sona erdiği yıl zararlarının mahsubu mümkün değildir. Örneğin, 2005 yılında faaliyetine son verilen bir işletmenin 2002, 2003, 2004 yıllarına ait zararları, 2006 yılında elde edilen diğer kazançlarından mahsup edilemez.

Faaliyeti durdurulan bir ticari işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından doğan kazanç, diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelir unsuru teşkil etmektedir. Diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsurları ile ilgili zararların ise diğer gelirlerden mahsup edilmeyeceği GVK'nın 88'inci maddesinde belirtilmiştir. Dolayısıyla ticari bir işletmenin faaliyetini

⁴⁷ Bülent ŞİŞMAN: a.g.m., 84.

⁴⁸ **Dn. 4. D.'nin 26/09/1989 tarih ve E:1987/1366 K:1989/3326 sayılı, 01/04/1976 tarih ve E:1974/2635 K:1976/802 sayılı Kararları;** Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 581.

⁴⁹ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 597-598; M.Tahir UFUK: a.g.m., 93.

durdurduktan sonra satışından zarar hasıl olduğunda, bu zarar diğer gelir unsurlarından mahsup edilmeyecektir.⁵⁰

2.1.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'na Tabi Şirketlerin Tasfiye Dönemi Zararları İle Komanditer Ortakların Payına Düşen Zararların Mahsubu

Kollektif ve komandit şirketler tasfiye halinde olsalar dahi, kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının tacir vasfı devam etmekte ve bunlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi uyarınca, ortaklık payları için yıllık beyanname vermekte ve varsa bu ortaklıktan paylarına düşen kısmı ticari kazanç olarak beyan etmektedirler. Buna göre, şirket bünyesinde doğan kardan aldıkları pay ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.⁵¹ Bu nedenle diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların mahsup edilemeyeceğini ön gören hükmün bu açıdan önemi yoktur.

Tasfiye halinde, yani tasfiyenin yapıldığı dönemlerde zarar doğması halinde, bu zararın diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilip, edilmemesi konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre sermayede meydana gelen azalmaların zarar olarak mahsubu mümkün değildir. Bununla beraber, kollektif ve komandit şirketlerin tasfiyeye girmeleri durumunda, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, şirketin faaliyetini durdurup tasfiyeye girdikten sonra, hisselerine düşen zararı, ticari organizasyon sahibi olarak başka bir işletmeleri yoksa, diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlardan mahsup edemezler. Çünkü tasfiyeye girme sonrasına ait zarar, kesin bir zararı ifade eder.⁵² Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları bakımından tasfiye dönemindeki zararları, gerçek anlamda sermayede meydana gelen eksilme niteliğindedir. Bu nedenle

⁵⁰ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 223.

⁵¹ M.Tahir UFUK: a.g.m., 92; Kemal AKMAZ: a.g.m., 51.

⁵² Yılmaz ÖZBALCI: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile)**, 757.

tasfiye dönemine ait zarardan ortakların payına düşen kısmı, ortakların diğer gelirlerinden doğan kazanç ve iratlarından mahsup edilemez.⁵³

Diğer bir görüşe göre, tasfiye dönemlerinde meydana gelen zararların ticari faaliyetinden elde edilen zarar olarak yıllık beyannamede toplanmasının ve bu zararın diğer gelir unsurlarından mahsup edilebileceğinin kabulü gerekir.⁵⁴

Tasfiyenin sonuçlanması ile kesinleşen zarar, gerçek anlamda sermayede meydana gelen azalma olduğundan, bu zararın diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda; komandit şirketlerin komandite ve komanditer olmak üzere iki ortak türünden meydana geldiği belirtilmiş, komandite ortağın tüm mal varlığı ile sorumlu olduğu, komandit ortağın ortaklık karından aldığı payın şahsi ticari kazanç sayıldığı, buna karşılık, komanditer ortağın sorumluluğunun ise şirkete koymuş olduğu sermaye ile sınırlı olduğu, koymuş olduğu sermaye tutarına karşılık almış olduğu kar payının ise menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle, komandit şirketin zarar etmesi halinde ortaya çıkan zararın, komandite ortağın payına düşen kısmı, komandite ortağın diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlarından 5 yıllık süre içerisinde mahsup edilebilir. Ancak, bu şirketin zararından komanditer ortağın payına düşen kısım, komanditer ortağın diğer gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratlardan mahsup edilemez. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere, komanditer ortağın şirketten almış olduğu kar tutarı, menkul sermaye iradı sayılmakta, GVK'nın 88'inci maddesi hükmü gereğince, menkul sermaye iratlarında, sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmemekte ve diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsup edilememektedir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında;

⁵³ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 598.

⁵⁴ Gürol ÜREL: "Zarar Mahsubu", **Mükellefin Dergisi**, 102 (Haziran 2001), 25; Kemal AKMAZ: a.g.m., 51.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 3 numaralı bendinde, komandit şirketlerde adi ve eshamlı ayırımı yapılmadan komanditer ortakların kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmış, aynı Kanunun 88'inci maddesinde ise sermayede meydana gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilmemiştir. Bu nedenle adi komandit şirketin komanditer ortağı, şirketten hissesine isabet eden zararı, diğer kaynaklardan elde ettiği gelirden mahsup edemez, denilmektedir.⁵⁵

Komanditer ortağın payına düşen zararın şirket bünyesinde sonraki yıllarda doğacak karlardan mahsup edilebileceğinin kabulü de oldukça güçtür.⁵⁶ Başka bir anlatımla; müteakip yıllarda ortaya çıkacak şirket karının komanditer ortağa isabet eden kısmından bu zararın şirket bünyesinde bekletilerek, mahsup edilmesi durumu, sermayede meydana gelen azalmanın dolaylı olarak mahsubu yapılmış sayılacağından, bu şekilde mahsubu da mümkün değildir. Komanditer ortağın payına düşen zarar tutarı, hiçbir işleme tabi tutulmayıp, cari dönemi takip eden yıllarda meydana gelen şirket karının komanditer ortağa isabet eden kısmından mahsup edilirse, vergilendirilecek kazanç mahsup edilecek kısım kadar azalmış olacaktır.⁵⁷

2.1.3.4. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu

Geçici verginin kapsamına, gerçek usulde, yani bilanço esaslı veya işletme hesabı esasına tabi ticari kazanç sahipleri (basit usul hariç) ve serbest meslek kazancı sahipleri girmektedir. Bu mükellefler, GVK'nun mükerrer 120'inci maddesi hükmüne göre, 3'er aylık dönemler halinde geçici vergiye tabi kazançlarını, yıllık kazançlarını GVK'nun hangi hükümlerine göre belirliyorlarsa, geçici vergiye tabi kazançlarını da aynı hükümlere göre tespit ederek, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nun 103. maddesinde yer alan vergi tarifesinin ilk gelir dilimine

⁵⁵ D. 4.D.'nin 10/01/1973 tarih ve E:1970/6927 K:1973/63 sayılı Kararı; Recep BİYİK - Aydın KIRATLI: *Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler*, 598.

⁵⁶ Yılmaz ÖZBALCI: *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile)*, 762.

⁵⁷ Ali TUĞLU: "Mahsubu Mümkün ... ", 80.

uygulanan oranında bu kazançlarını geçici vergi beyannamesi ile bildirerek geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Dolayısıyla, yıllık beyannamede indirim konusu yaptıkları geçmiş yıl zararları ile diğer indirimleri geçici vergiye tabi kazançlarından da indirebileceklerdir.⁵⁸ Diğer bir anlatımla; geçici vergi matrahının hesaplanmasında, ticari veya mesleki kazancın tespitinde, indirim ve istisnalar ile VUK'nun değerlemeye ait hükümlerinin de dikkate alınması zorunluluğu bulunduğundan, geçici verginin hesaplanmasında geçmiş yıl zararları indirim konusu yapılacaktır. Geçici vergi matrahının tespitinde dönem sonu mal mevcutları fiili envantere göre değil, kaydi envanter üzerinden hesaplanmaktadır.⁵⁹

Örneğin, (X) A.Ş.'nin 2005 yılı faaliyet sonucu 5.000.000.- YTL zarar ise ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde bunun 2.000.000.-YTL'lik kısmı mahsup edilmiş geriye 3.000.000.-YTL zarar kalmışsa, 3.000.000.-YTL zarar 2007 yılı geçici vergi dönemlerinin hepsinde yeterli kazanç olması şartıyla 3.000.000.-YTL olarak mahsup edilmelidir.

GVK'nun mükerrer 120'inci maddesi hükmüne göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici veya kesin kabulü yapılanlarla ilgili GVK'nun 42'inci maddesi kapsamına giren kazançlar tabi tutulmayacak, bu işlere ait daha önceki tarihlerde yapılmış olan stopaj gelir vergisi kesintileri de hesaplanan geçici vergiden mahsup edilemeyecektir.⁶⁰ Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden doğan zararlar yasal uygulama bakımından geçici vergi matrahının tespitinde hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacaktır. Başka bir ifadeyle; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden elde edilen zarar, işin bittiği dönemde geçici vergi matrahından indirilemez. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere, GVK'nun mükerrer 120'inci maddesinin parantez içi hükmü ile GVK'nun 42'inci maddesi kapsamındaki kazançlar geçici vergi matrahına dahil edilmemiştir. Ancak bu kazançlar pozitif (kar) olabileceği gibi negatif (zarar)da olabilir. Nitekim GVK'nun ticari kazancı düzenleyen 37'inci ve izleyen maddelerinde, sürekli "ticari kazanç"

⁵⁸ Melek SARGIN: a.g.m., 105.

⁵⁹ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 321.

⁶⁰ M.Emin AKYOL- Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 79.

ifadesi kullanılmıştır. Bir ticari kazanç-kayıp veya kar-zarar ayrımı yapılmamıştır. Buradaki ve GVK'nun mükerrer 120'inci maddesindeki parantez içi hükümdeki kazanç kavramı hem karı hem de zararı kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, hem karı hem de zararı, geçici vergi matrahıyla aynı yönde ilişkilendirmek gerekmektedir.⁶¹

Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançların, geçici vergi kapsamı dışında tutulması, bu işlerden doğan zararlarında geçici vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği konusunda farklı yaklaşımların oluşmasına neden olmuştur. Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır:

Birinci görüşe göre; yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri zararı hiçbir şekilde geçici vergi matrahından indirilemez. Bu görüşü savunanlara göre; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin vergileme sisteminin farklı olduğu ve stopaj uygulaması nedeniyle bu işlerin zaten bir tür geçici vergiye tabi tutulduğu, GVK'nun Mükerrer 120'inci maddesinde bu tür kazançların kesin bir şekilde geçici vergi kapsamının dışına çıkartıldığı, kazancı geçici vergi uygulamasına konu edilemeyen işlere ilişkin zararlarında geçici vergi uygulamasına dahil edilmemesi gerektiğinden hareketle geçici vergi dönmelerinde geçici veya kesin kabulü yapılarak tamamlanan bu tür işlere ilişkin zararın geçici vergiye tabi kazançtan mahsup edilemeyecektir. Bununla birlikte, bahse konu kazançların geçici vergi kapsamına dahil edilmesi halinde ise, bu işler nedeniyle ödenen stopajların da geçici vergiden mahsup edilmesi gerektiği ancak, bunun mümkün olmadığı belirtilmektedir.⁶²

Diğer görüşe göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi zararının geçici vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kazancı Kanun hükmüne göre (GVK. Mükerrer 120'inci madde) geçici vergi kapsamı dışında tutulduğu halde, bu işlerden doğan zararın geçici vergi matrahından indirilmesinin kabulü gerekir.Yıl içinde tamamlanan yıllara

⁶¹ Adem DURAK: "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönemde Geçici Vergi Matrahından Düşülmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, 249 (Mayıs 2002), 49.

⁶² M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 79-80; Tezcan ATAY: a.g.e., 177.

yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin zararlar, bu zararların tespit edildiği döneme ait dönem kazancından mahsup edilmelidir. Çünkü, bu zararların taahhüt işi zararı olarak geçmiş yıl zararları içinde yer alan zararlardan hiçbir farkı bulunmamaktadır. Ayrıca cari dönemde bitmiş olan inşaat ve onarım işlerinden doğan zararlar, geçmiş yıllardan devreden taahhüt işi zararından farklı olarak yıl içinde yapılan stopaj nedeniyle üzerinde ek bir vergi yükü taşımaktadır. Bu ek vergi yükü nedeniyle söz konusu zararın mahsubunun öncelikle yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.⁶³

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların, bu zararlara ilişkin faaliyet sonuçlarının Türkiye'deki hesaplara yansıtıldığı ve belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği geçici vergi dönemine ait kazançtan mahsup edilmesi mümkündür. Yurt dışı zararların geçici vergiye tabi kazançtan mahsup edilmesi durumunda zarar tutarının aynen dikkate alınması gerekmektedir.⁶⁴

2.1.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zarar Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ila 44'üncü maddeleri ile yıllara sari inşaat ve onarım işleri özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Birden fazla takvim yılına sirayet eden bu işlerde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmektedir.

Mükelleflerin çeşitli inşaat ve onarım işi yapmaları halinde; her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutulmakta olan defterin farklı sayfalarında göstermeleri ve düzenleyecekleri beyannameleri, işlerin bittiği takvim yılını izleyen yıl verme zorunluluğu, söz konusu işlerde, yıl esaslı itibarıyla ticari kazanç ve zararın belirlenmesindeki güçlükten kaynaklanmaktadır.⁶⁵ Çünkü, bu işlerde, kazanç tespiti dolayısıyla vergilenecek matrahın belli olması için toplam giderlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın hesaplanması gerekmektedir. Bu işlerde, ilk yıllarda

⁶³ M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 81; Tezcan ATAY: a.g.e., 177.

⁶⁴ M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 376.

⁶⁵ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 207-208.

sürekli olarak taahhütte bulunanların harcama yapmak durumunda olması, ortaya bir gider fazlalığı çıkarmakta, toplam maliyetlerin ve toplam hasılatların dönem sonu itibariyle belli olması nedeniyle de bu işlerde kar zararın tespiti, ancak işin bitiminde yapılabilir. ⁶⁶ Dolayısıyla, bu işlerin devam ettiği sürece bu işlerden elde edilen hasılatlar, bilançonun pasifinde, bu işler için katlanılan maliyetler ise bilançonun aktifinde izlenerek, dönem sonu hesaplarına intikal ettirilmeyecektir. İşin bitim tarihiyle, gelir ve giderlerin karşılaştırılması durumunda, bu işten zarar ortaya çıkarsa, eğer başka bir ticari faaliyet varsa, bu ticari faaliyetten elde edilen kazançtan mahsup edilir. Eğer bu durumda da zarar kalırsa sonraki yıla devreder. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin zararlar sonuylanması durumunda, oluşan bu zararın, işin bittiği yıla ait olduğu kabul edilir ve zarar mahsubundaki beş yıllık zaman aşımı süresi işin bittiği yılı izleyen dönemden itibaren başlar.

Örneğin, 2002 yılında başlayıp, 2005 yılında sona eren bir inşaat yapım işinden zarar edilmesi halinde, bu zarar, 2006 hesap döneminden başlamak üzere 2010 hesap dönemine kadar mahsup edilebilecektir. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançtan mahsup edilecek geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık süre içerisinde yapılması gerekmektedir. Örneğin, 2003 yılına ait zararın, 2004 yılında başlayarak 2009 yılında sona erecek bir inşaat işinden elde edilecek kazançtan 5 yıllık zarar mahsup süresinin sona ermiş olması nedeniyle mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.1.3.6. 4811 Sayılı Kanunla Düzenlenmiş Olan Zarar Mahsubu

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun ⁶⁷ 7'nci maddesiyle; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını; 1998 takvim yılı için %30, 1999 takvim yılı için %25, 2000 takvim yılı için %20, 2001 takvim yılı için %15 nispetlerinden az olmamak üzere artırımları halinde, kendileri hakkında artırımda bulunulan

⁶⁶ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 208.

⁶⁷ R.G.T., 27.02.2003, S. 25033.

yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Matrah artırımında bulunan mükelleflerin, geçmiş yıl zararlarının 2002 yılı karından nasıl indirim konusu yapılacağı ise, aynı kanun maddesinin 11 ve 12 no.lu fıkralarında belirtilmiştir.

Bununla beraber, aynı Kanun 7/11'inci maddesiyle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'sinin, 2002 ve izleyen yıllar karlarından mahsup edilemeyeceği şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, matrah artırımı yapılan yıllara ait zararların ancak yarısının mahsubu mümkün olacaktır. İlave tarhiyatlara sebebiyet verilmemesi için, bu hususta dikkatli olunması gerekmektedir.⁶⁸

Anılan Kanun'a göre; vergi mükelleflerinden zarar beyan eden veya hiç beyanname vermeyenlerde, bu yasadan yararlanabilecek, vergi incelemesinden ve cezalı vergi ödemekten kurtulabileceklerdir.⁶⁹

Başka bir görüşe göre ise, matrah artırımında bulunan mükellefler, belirtilen oranlarda matrahını arttıracak ve istisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararlarını arttırılan matrahtan indiremeyeceklerdir. Vergi Barışı Kanunu çerçevesinde matrah artırımında bulunan mükellefler arasında geçmiş yıl zararları yüksek olan şirketlerin üzerine yüklenen yük, zarar etmemiş veya az zarar etmiş ve yahut az kar etmiş şirketlere göre çok daha fazla olmaktadır. Az veya çok az zararı olmuş şirketlerin geçmiş yıl zararları, kanun çerçevesinde artırımda bulunacakları matrah aynı olmakta, geçmiş yıl zararları yüksek olan şirketlerin %50 indirim nedeniyle mahsup edebilecekleri tutarlar reel olarak daha çok azalmaktadır.⁷⁰

2003 yılında yürürlüğe giren 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, vergi mükelleflerine önemli miktarda indirimler getirerek, mükellefler ile vergi

⁶⁸ F. Onur YILDIZ: a.g.m., 148.

⁶⁹ Şükrü KIZILOĞ: "Matrah Artırımı ve İncelemeden Kurtulma" Hürriyet (01 Mart 2003), http://www.hurriyetim.com.tr/archive_articledisplay/0,,sid-9@nvid, E.T. 10.03.2003

⁷⁰ Metin KAYRAK: "Kurumlarda Geçmiş Yıl Zarar İndirimi ve Vergi Barışı Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 260 (Nisan 2003), 16-18.

daireleri arasındaki sorunların giderilmesine ve birikmiş vergi borçlarının azaltılmasına imkan tanımakta, ancak mükellefleri vergi ödemeye özendirecek hükümler içermemektedir.⁷¹

2.1.3.7. Dar Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanında Zararların Durumu

Dar mükellef gerçek kişiler diğer kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan ettikleri için, sadece beyannamede gösterilen kazançları vergilemeye tabi tutulmaktadır. Münferit beyanname diğer kazanç ve iradın elde edilmesinden itibaren 15 gün içerisinde verilmesi gerektiğinden, mükellefin başka işlem ve faaliyetlerinden doğan kazançla ilişkilendirilmeyecektir. Bundan dolayı, münferit beyanname ile zarar beyan edilememekte, beyan edilse bile söz konusu zararın diğer münferit beyannamelerle bildirilen kazançta mahsubu mümkün olamamaktadır. Çünkü, münferit beyanname ile beyanda gelirin toplanması ilkesinin geçerli olmaması, vergi güvenliği nedeniyle, birden fazla işlem ve faaliyetten kazanç elde edilse dahi, bu gelirlerin münferit beyanname ile ayrı ayrı beyan edilmesi yoluna gidilmiştir. Kanun koyucu, dar mükelleflerin gelirlerini vergilemeyi amaçladığı için, yıllık beyanname ve artan oranlı vergi tarifesiyle vazgeçmiş ve vergi güvenliğini esas almıştır.⁷²

2.1.3.8. İlgili Olduğu Dönemde İndirilemeyen Prim ve Katkı

Paylarının Durumu

GVK'nun 89'uncu maddesinde yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden şahıs sigorta primlerinin belli ölçülerde indirilebileceği belirtilmiştir.

⁷¹ Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu, (Ankara: DPT Yayını, 2003), 79.

⁷² Kemal AKMAZ: a.g.m., 53.

Bu indirimlerin yapılabilmesinin temel şartı vergiye tabi bir gelirin bulunmasıdır. Cari dönem sonucunda ortaya zarar çıkması veya önceki dönemlerden devreden zararın mahsubu dolayısıyla matrah teşekkül etmediğinde, sigorta primlerinin indirimi mümkün değildir. Bu indirimler, gelirin elde edilmesi ile ilgili olmayıp, gelirin harcanması sayılmaktadır. Yani bu tür ödemeler gelirin harcanması ile ilgili olduğundan, indirim yapılması için gelir harcama imkanının doğmuş olması gerekmektedir.

Bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortaları için ödenen katkı payı ve primlerin gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirimi ve bu indirime ilişkin olarak katkı payı ve primlerin belgelendirilmesi gerekmektedir.

Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.⁷³

2.2. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU

2.2.1. Zarar Mahsubunun Kapsamı ve Niteliği

Kurumlar Vergisi, 10.06.1949 tarihinde 5422 sayılı Kanunla Türk vergi sisteminin asli unsurlarından birisi olarak uygulamaya girmiş, onbir yıllık uygulama sonucunda ciddi yetersizlikleri nedeniyle 1960 yılında yapılan çalışmalar sonucu, 02.01.1961 tarihinde çıkarılan 192 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır.⁷⁴

1987 yılında yürürlüğe giren, 3380 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle eklenen hükümler ve 4684 sayılı Kanunun 18/A maddesiyle değişen paragraf ile düzenlenmiş olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü

⁷³ 256 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, R.G.T., 09.08.2005, S. 25901.
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>, E.T. 17.06.2006

⁷⁴ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 345.

maddesinin 7'nci bendi, 16.07.2004 tarihinde kabul edilen ve 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı "Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"⁷⁵ ile yürürlükten kaldırılmış, kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak bağış ve yardımlar ile zarar mahsubu, 5228 sayılı Kanunun 32'inci maddesiyle KVK'na eklenen mükerrer 14'üncü maddede yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme, bağış ve yardımların beyanname üzerinde gösterilmesi gerektiği dışında bir yenilik getirmemiştir.

Geçmiş yıl zararlarının, kurum kazancının tespitinde, bir gider unsuru olarak diğer giderler gibi hasılatlardan indirileceğine ilişkin yasal düzenleme 5228 sayılı Kanunla değiştirilmiş, geçmiş yıl zararlarının bir gider olarak değil, indirim olarak dikkate alınması öngörülmüştür. Aslında, geçmiş yıl zararları, değişiklik öncesindeki yasal düzenlemeye rağmen kanuni defterlere de gider olarak yazılmamış, Maliye Bakanlığı'nca şekli belirlenen kurumlar vergisi beyannamesinin buna ilişkin satırlarına yazılmak ve kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında negatif bir unsur olarak dikkate alınmıştır.⁷⁶ Zarar mahsubu konusunda, geçmiş yıl zararlarının bir gider unsuru olarak değil, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacağına ilişkin hüküm 5520 sayılı KVK'nda da aynı şekilde korunmuştur.

Ancak, bütün bu düzenlemelerin de yer aldığı, muhtelif kanunlarla yapılan değişikliklerle, günümüze kadar çeşitli düzenlemeler geçiren, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; günün koşullarını dikkate alan bir bakış açısı içerisinde olmak üzere yapılan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu⁷⁷ ile yürürlükten kaldırılmıştır. 5422 sayılı KVK'nun mükerrer 14. maddesinde "Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler" şeklindeki düzenlemeden farklı olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 9. madde "Zarar Mahsubu" şeklinde, tek bir madde olarak düzenlenmiştir. Bazı spesifik konular dışında 5422 sayılı KVK'ndaki mükerrer 14'üncü madde ile yeni KVK'nun 9'uncu

⁷⁵ R.G.T., 31.07.2004, S. 25539.

⁷⁶ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 687.

⁷⁷ R.G.T., 21.06.2006, S. 26205.

maddesi arasında kanun metni ve içerik açısından çok fazla farklılık bulunmamaktadır. İki kanun maddesi arasında bazı küçük farklılıklar dışında, büyük bir benzerlik ve kimi konularda belirgin bir devamlılık söz konusudur. Kanun maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; geçmiş yıl zararları, devir alınan kurum zararları ve tam bölünme sonucu bölünen kuruma ait zararları ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirim esaslarını düzenlemiş ve 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.2.2. Zarar Mahsubu Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi olarak düzenlenen "Zarar Mahsubu" başlığı altındaki maddede; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla aşağıda belirtilen zararların indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır:

-Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi faaliyetleri sonucu oluşan ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlarının yanı sıra,

-Kanun'un 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

-Kanun'un 20'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarını, indirim konusu yapabileceklerdir.

Bu zararların indirilebilmesi için, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartlarının aranılacağı ve bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayının doğmuş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

-Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar ise; 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 indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili malî makamlara onaylatılması 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 verilmesi yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, yabancı ülkede elde edilen kazançlardan da mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Kanun maddesinin en sonunda; bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir, hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından zarar mahsubunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.2.2.1. Zarar Mahsubuna Esas Alınacak Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Kurum kazancı, yapısı itibarıyla gelir vergisi konusuna giren yedi gelir unsuru olan kazanç ve iratlardan oluşur, ancak, elde edeni yönünden, ticari kazanç niteliği ile

değerlendirilir. Fakat ticari kazanç hükmünde olmadığı söylenebilir, çünkü, kurum kazancı ticari kazancı da kapsayan daha üst ve toplayıcı bir kavramdır.⁷⁸ Kurumlarca elde edilen kazançlar, kurum kazancı, olarak nitelendirilmektedir. Kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının ilke olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlar hakkındaki hükümlerine göre tespit edildiği, KVK'nun safi kurum kazancını düzenleyen 6'ncı maddesinden de anlaşılmaktadır.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde yapmış oldukları faaliyetlerin tamamının sonucu, beyannamenin ilgili satırına “ticari bilanço karı” olarak yazılmakta, bu şekilde bir düzenleme ile gelir vergisindeki gibi kazanç unsurları arasında zarar mahsubunun da aslında, kurumlarda teorik olarak söz konusu olmadığı görülmektedir.⁷⁹

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum kazancının saptanmasında, hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları hasılatlarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan gider unsurları ile birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci madde metninde (indirilecek giderler) yer alan giderleri indirim konusu yapabilecektir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nun 9'uncu maddesi hükmüne göre, geçmiş yıl faaliyetlerinden doğan zararları ile yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları ve devir ve tam bölünme suretiyle infisah eden şirketlerin devir ve tam bölünme öncesine ait zararlarını belirli şartlar altında kurum kazancından indirim konusu yapabilecektir.⁸⁰

Öte yandan, KVK'nun 10'uncu maddesinde (Diğer İndirimler) yer alan bilimsel, sosyal ve kültürel amaçlı olarak yapmış oldukları bir kısım harcamalar ile bağış ve yardım gibi gider unsurlarını, kurumlar vergisi

⁷⁸ Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2005), 88-90.

⁷⁹ Abdulmenaf YAKUT - Evren YILDIRIM: “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarında Zarar Mahsubu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 459 (1 Mart 2006), 96.

⁸⁰ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, (İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005), 519.

matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından, sırasıyla indirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesi ile yapılan en önemli düzenleme, indirimlerin belirli bir sıraya bağlanmış olmasıdır.

2.2.2.2. Yurt İçi Faaliyetlerden Doğan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, (a) bendinde ise, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, geçmiş yıl zararlarına ilişkin, zarar mahsubu ile ilgili özellik arz eden durumlar vardır. Özellik taşıyan bu durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.2.2.1. Zararın Beş Yıldan Fazla Nakledilmemesi

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki yıllarda iki yıldan fazla nakledilmemek şartı ile mali bilançolara göre oluşan geçmiş yıl zararlarının indirilmesine imkan tanınmıştı. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki zarar mahsubu süresinin 5 yıl olarak hüküm altına alınması nedeniyle, kanunlar arasında bütünsellik ve birliktelik sağlamaya yönelik olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bu süre 5 yıla çıkarılmıştır. Bu konu, ilk önce, 5422 sayılı KVK'nda değişiklik yapan, 18.02.1963 kabul tarihli 199 sayılı Kanunun madde gerekçelerinde; "Mer'i hüküm, iki yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre tahassul eden zararların gider olarak indirilebilmelerine cevaz vermektedir. Halbuki Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesinde, son tadille yapılan değişiklikle, zarar mahsubu süresi 5 yıla çıkarılmış bulunduğundan, farklı bir durum meydana getirmemek gayesiyle Kurumlar Vergisi mükelleflerine de aynı sürenin

uygulanması zaruri görülmüştür.” şeklinde ifade edilmiştir.⁸¹ 5 yıllık zarar mahsup süresi daha sonra yapılan bir değişiklikle, 3 yıla indirilmiştir. Daha sonra, 31.12.1981 kabul tarihli 2573 sayılı Kanun’la 3 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır. 2573 sayılı Kanun’un gerekçesinde; ”Mezkur bentte yapılan değişiklikle geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların (Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır) kurum kazancının tespitinde hasılatından indirebilecekleri süre 3 yıldan 5 yıla çıkarılmaktadır.” denilmektedir.⁸²

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendine göre, geçmiş yıl zararlarının indirim süresi 5 yıl olarak belirlenmiş olup, faaliyetin zararlarla sonuçlandığı hesap dönemi, beş yıllık süreye dahil değildir. Kurumlar vergisi mükelleflerinde hesap dönemi esas geçerli olduğundan, buradaki süre hesabının, takvim yılı olarak değil, hesap dönemi itibarıyla yapılması gerekmektedir. Örneğin, 2005 yılı hesap dönemindeki faaliyetlerden doğan zararın, en son 2010 yılı hesap dönemindeki kazançtan indirilmesi mümkündür.

Geçmiş yıl zararlarının, zararın ortaya çıktığı hesap dönemini takip eden ve mahsup yapılabilecek kadar kazancın doğduğu, yani mali karın oluştuğu ilk hesap döneminde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Zarar mahsubuna imkan olduğu halde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararları, beş yıllık zaman aşımı süresi bitmemiş olsa dahi daha sonraki hesap dönemlerinde indirilemez. Çünkü, mükellefler vergi matrahlarını ihtiyari değil, vergi kanunlarımızda yer alan hükümlere, belli usul ve esaslara göre kesin bir şekilde belirlemek zorundadırlar. Aksi halde, zarar mahsubunun mükellef tarafından istenildiği dönemde yapılmasını kabul etmek ise, matrahın mükellef tarafından istediği şekilde belirlenmesi anlamına gelecektir.⁸³

⁸¹ **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri(1950-1977)**, (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma Şubesi, Haziran 1978), 196.

⁸² **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988), 196; Şükrü KIZILOĞLU: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, II, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000), 1389.

⁸³ Metin KAYRAK: “Kurumlarda Geçmiş Yıl Zarar ... ”, 15.

Zarar mahsubunun dönem karının ortaya çıktığı ilk hesap döneminde yapılması gerekmektedir. Dönem karının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının, müteakip dönemlerde mevcut olan dönem kazancından mahsup edilmesi mümkün değildir. Örneğin, 2006 yılında meydana gelen zararın 2007 yılı dönem karından düşülmemesi halinde, bu zararların 2008 ve sonraki yıllarda da mahsup imkanı ortadan kalkacaktır. Ancak, bu durumda mahsup yapılmama hali, VUK'nun 116-126. maddelerinde düzenlenen vergi hatası kapsamına girer ve mükellef kurum düzeltme talebi yoluyla mahsup yapmadığı için fazladan ödediği vergiyi geri isteyebilir.⁸⁴ Mükellef kuruma bu şekilde iade yapılabilmesi için vergi incelemesi gerekecektir.

Zararın mahsubunda, mahsup edilecek gelir kaynağı yoksa veya zararın bir kısmı mahsup edilip, bir kısmı mahsup edilemiyorsa, bu durumda, mahsup edilemeyen zarar kısmının takip eden yıla devredilmesi gerekir. Buradaki beş yıllık sürenin hesabı, zararın meydana geldiği hesap dönemini takip eden vergilendirme döneminden başlar.

2.2.2.2.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Beyannamede Ayırı Ayırı

Gösterilmiş Olması

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, geçmiş yıl zararlarının mahsubu için mali bilançoda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi koşuluyla gider yazılabileceği hükmü 4684 sayılı Kanunla değiştirilmiş, mali bilançoda gösterilmesi koşulu yerine, beyannamede her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi haline getirilmiş, bu düzenleme 5228 sayılı Kanunla mükerrer 14'üncü maddede yapılan düzenlemede de korunmuştur.⁸⁵ Eski Kanun'da "...geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar..." şeklinde ifade edilmişken, 5520 sayılı KVK'nda

⁸⁴ Cem TEKİN: "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu(Yorum ve Açıklamaları)", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, 220 (Ek/Ağustos 2006), 51.

⁸⁵ Recep BİYİK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 687.

ise, "...geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar..." ifadesi kullanılmıştır. İfade farklılığı yeni bir durum meydana getirmemiş, ancak yeni Kanun'daki ifade daha net ve doğru bir ibare olmuştur.

"Çünkü eski ibare ile kastedilen zarar da yine ticari bilançoda görülen zarar değil kurumlar vergisi beyannamesinde görülen ve vergisel nitelik taşıyan (negatif matrah anlamındaki) rakam idi. Nitekim eski metinde **"mali bilançolarına göre"** ibaresindeki **"mali"** kelimesi bu zararın vergisel anlamdaki zarar olduğunu ifade etmekte, böyle anlaşılmakta ve uygulanmaktaydı. Zaten ticari bilançoda görülen zararın vergisel sonuç olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü ticari bilançodaki sonuca kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi, istisnaların ve diğer indirimlerin düşülmesi sonucunda vergisel neticeye ulaşılabilmekte ve vergisel anlamdaki zarar ticari bilançodaki kar veya zarara göre çok farklı olabilmektedir."⁸⁶

Uygulamada ticari işletmelerce çıkarılan bilanço, ticari bilanço olup, eski Kanun maddesinde kullanılmış olan ve işletmelerce çıkartılması gereken mali bilanço diye ayrı bir bilanço yoktur. Kurumlar vergisi mükellefleri ticari bilançolarına göre ticari kazançlarını belirledikten sonra, vergi kanunlarının hükümleri doğrultusunda vergi matrahını hesaplarlar. Böyle olunca geçmiş yıllara ilişkin zararların mahsubunda beyannamede ayrı ayrı gösterilmesi koşulu da doğru bir ifade değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan, geçmiş yıl zararlarının mahsubu için mali bilançoda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi koşulu yukarıdaki gerekçeyle öteden beri beyannamede her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi olarak aranmıştır. Maliye Bakanlığınca verilen bir özeldede; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, sermayenin geçmiş yıl zararları kadar azaltılması halinde zararlar bilançolarda ayrı ayrı görünmeyeceği, bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçmiş yıl zararlarının indirimini bilançolarda ayrı ayrı gösterilmesine bağlayan şartının ihlal edilmiş olduğu,

⁸⁶ Mehmet MAÇ: "Kurumların Zarar Mahsubunda Yeni Esaslar", **Yaklaşım Dergisi**, 164 (Ağustos 2006), 56.

ancak bu durum zarar indirimini önlemeyeceği, geçmiş yıl zararlarının sermayenin azaltılması suretiyle kapatılmasının, ticari bilanço ile ilgili bir işlem sayıldığı, şekil şartına uyulmak suretiyle, geçmiş yıl zararlarının ayrı ayrı gösterildiği bir mali bilanço düzenlenmesi halinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.⁸⁷ Bütün bu gerekçelerle kanun koyucu, yasal düzenleme olmasına rağmen eskiden beri mali bilançoda gösterilmeyen, beyannamede gösterilen geçmiş yıllar zararlarını 5520 sayılı KVK'nda "... geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar...", şeklinde düzenleyerek, uygulamaya ve gerçeğe uygun hale getirmiştir.

Danıştay bir kararında zararın ortaklar tarafından ya da sermayeden veya ihtiyatlardan karşılanmış olması hallerinde bilançoda görülmeyen zararın gerçek de var olması nedeniyle mahsup edilebileceğine karar vermiş, beyanname verilmiş olması halinde, parantez içindeki şartı şekli bir şart olarak kabul etmiştir.⁸⁸

2.2.2.2.3. Birbirini Takip Eden Yıllarda Zarar Edilmiş Olması

Birbirini izleyen birden fazla dönemin zararlar sonuçlanması durumunda, yani, zararın birkaç yılı kapsamı halinde, zarar mahsubuna en önceki yılın zararından başlanmak suretiyle mahsup işlemi yapılmalıdır ve her bir zarar itibarıyla beş yıllık süre ayrı ayrı dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir.⁸⁹ En önceki yıl zararından başlanarak yapılan sıralı mahsup işleminde, eğer bu sıraya uyulmazsa, atlanarak mahsup edilemeyen, daha önceki yıl zararı için beş yıllık sürenin dolmamış olması şartıyla mahsup hakkı ortadan kalkmaz. Zarar mahsubunda sıraya uyulmasının gereği, zarar mahsubunun azami 5 yıllık süre içinde yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılması, yani ilk zararlı yıla ait beş

⁸⁷ Maliye Bakanlığı'nın 11.12.1991 tarih ve KVK/22113-1426/090906 sayılı özelgesi, Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 688.

⁸⁸ Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 687-688.

⁸⁹ Doğan ŞENYÜZ: a.g.e., 323.

yıllık sürenin dolması durumunda, bu hakkın ortadan kalkacağı için önem arz eder.⁹⁰ Diğer bir ifadeyle; arka arkaya beş yıllık süre içerisinde zararın mahsup edileceği kazanç yoksa, yani mahsup imkanı doğmadığı için mahsup edilemeyen zararlar varsa, bu zararlar daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Örneğin, 2006 yılında ortaya çıkan zararın, 2007,2008, 2009, 2010 yıllarında indirim imkanı olmadığı durumda, en son 2011 yılı dönem karından mahsup edilebilecektir. 2011 yılında da eğer bu zarar mahsup edilemezse, zararların mahsup imkanı ortadan kalkmış olacaktır.

2.2.2.3. Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı Kanunla eklenen hükümle, kurumların, yurt dışı faaliyetlerinin zararlar sonuculanması halinde, bu zararların Türkiye'de beyan edilecek olan kurum kazancından gider olarak indirilmesi belirli esaslara bağlanmış ve bu konuyla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilmişti. Bakanlık kendisine verilen yetkiyi 34 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapmıştı.⁹¹ 16.07.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunla zarar mahsubuna ilişkin düzenleme mükerrer 14. maddeye olduğu gibi taşınmış, 14. maddenin 7 numaralı bendinde yer alan yetki de aynı içerikte mükerrer 14. maddenin 2 numaralı fıkrasında ve yeniden düzenlenmişti. Bu çerçevede 34 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelerin geçerliliğini koruduğu düşünülmekteydi.⁹²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (1/b) bendine göre, kurumların Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurum kazancının tespitinde

⁹⁰ Emre KARTALOĞLU: "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)", **Vergi Sorunları Dergisi**, 215 (Ağustos 2006), 132.

⁹¹ R.G.T., 1.12.1987, S. 19651.

⁹² Recep BİYİK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 688.

beyannamede indirim konusu yapılabilmesi için aranan şartlar hüküm altına alınmıştır.

5422 sayılı KVK'nda, yurt dışı faaliyet zararlarının, 5 yıllık süre ile mahsup edilebileceğine ilişkin olarak, madde metninde herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte yeni düzenlemede, söz konusu mahsup imkanının 5 yıllık süre ile sınırlı olduğu hüküm altına alınmıştır.⁹³ Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışı faaliyetleri sonucu ortaya çıkan zararlarını, yurt içi faaliyetleri sonucu oluşan zararlarda olduğu gibi beş yıllık mahsup süresi içerisinde mahsup etmeleri gerekmektedir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan geçmiş yıl zararlarının yurt içi faaliyetlerden doğan kazançlardan mahsup edilmesi için aşağıdaki koşullara uyulması gerekmektedir.

2.2.2.3.1. Yurt Dışı Zararlarının Tevsiki

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, belirtilen koşullar çerçevesinde bu zararların kurum kazancından indirebilmeleri için, faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur.⁹⁴ Zararın belgelenmesi, gerekli onayları taşıması

⁹³ Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU: "Ana Hatlarıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu", **Mali Pusulda Dergisi**, 20 (Ağustos 2006), 39.

⁹⁴ Emre KARTALOĞLU: "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ... ", 134; **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 559.

şartlarının yerine getirilmesi halinde, yurt dışı zararın Türkiye'deki kurum kazancından indirilmesi olanağı vardır.⁹⁵

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsolosluklarına, yoksa orada Türk menfaatini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı gerekir.⁹⁶

2.2.2.3.2. Her Yıl İçin Denetim Yaptırma Zorunluluğu

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl, yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının, Türkiye'de beyan edilen kazançtan indirilmesi mümkün değildir.⁹⁷

Geçmiş beş yıllık yurt dışı faaliyet sonuçlarının belgelendirilmesi zorunludur. Geçmişe yönelik yurt dışındaki beş yıllık faaliyetle ilgili yalnız faaliyette bulunulan yıl/yıllar için tevsik şartı aranır, yoksa geçmiş beş yılda faaliyeti olmamış mükelleflerden tevsik şartı aranmayacağı ortadadır.⁹⁸ Bu konu hakkında Gelir vergisi uygulaması kısmında yeterli açıklamalar yapıldığından tekrarından kaçınılmıştır.

⁹⁵ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 373.

⁹⁶ Şükrü KIZILOĞ: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II**, 1402; Cemal BOYALI: "Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yurt Dışı Faaliyet Sonuçlarının Beyanı", **Yaklaşım Dergisi**, 77 (Mayıs 1999), 56.

⁹⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 559; Fuat GÜNAY: "Kurumların Yurt Dışı Zararlarının Kurum Kazancından İndirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, 68 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2004), 175; Cemal BOYALI: a.g.e., 56; Şükrü KIZILOĞ: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II**, 1403.

⁹⁸ Metin KAYRAK: "Kurumlarda Yurt Dışında Uğranılan Zararların", 70.

2.2.2.3.3. Yurt Dışında Yapılan Zarar Mahsubu

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.⁹⁹ Aksi halde, yurt dışı zararın yabancı ülkede mahsup edildiği veya gider yazıldığı halde, Türkiye’deki beyannameye yurt dışında mahsup edildikten veya gider yazıldıktan sonraki tutarının yazılması halinde mükerrer indirim söz konusu olur. Yurt dışı zararın, yurt dışı ve yurt içi olmak üzere iki kez mahsup veya indirim konusu yapılmasını önlemek amacıyla Kanun maddesine bu hüküm konulmuştur. Kurumsal faaliyetler yurt içi ve yurt dışı faaliyetler olarak bir bütün şeklinde göz önüne alındığında, yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan kazanç veya zarar sonuçlarının ya da diğer bir ifadeyle olumlu ve olumsuz sonuçların vergilendirme bakımından dikkate alınmasının gerekliliği ve zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁰

Örneğin, (X) kurumunun 2005 yılında 25.000 YTL yurtdışı faaliyet zararı 10.000 YTL yurtiçi faaliyet kazancı ve 2006 yılında 35.000 YTL yurtdışı faaliyet kazancı 20.000 YTL yurtiçi faaliyet kazancı olduğunda;

2006 yılı ile ilgili olarak yabancı ülkede verilen beyannameye 35.000 YTL’lik kazançtan 25.000 YTL’lik zarar düşülmek suretiyle 10.000 YTL kazanç beyan edilmiştir.

Bu şahsın 2005 ve 2006 yılları ile ilgili olarak Türkiye’de vereceği yıllık beyannameye beyan edeceği matrah aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2005 Yılı

Yurtiçi Faaliyet Sonucu	10.000 YTL Kazanç
Yurtdışı Faaliyet Sonucu	25.000 YTL Zarar

⁹⁹ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006; Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 373; Şükrü KIZILOĞLU: Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II, 1404-1405.

¹⁰⁰ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 372.

(-) 15.000 YTL Devreden Zarar

2006 Yılı

Yurtiçi Faaliyet Sonucu	20.000 YTL Kazanç
Yurtdışı Faaliyet Sonucu	35.000 YTL Kazanç
(Mahsup Öncesi)	
Toplam	55.000 YTL Kazanç
Geçmiş Yıl Zararı	15.000 YTL Zarar
Matrah	40.000 YTL Kazanç

2.2.2.3.4. Yurt Dışındaki Yapılan Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilme Zamanı ve Değerlendirilmesi

Faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye ‘de genel netice hesaplarına intikal ettirilme zamanı yukarıda kesin sınırları ile belirtildiğinden, yabancı para

cinsinden belli olan söz konusu meblağ, T.C. Merkez Bankası'nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlara göre söz konusu faaliyet sonuçları değerlendirilecektir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden ve beyan edilmesinden sonra, bu kazancın karşılığı yabancı paranın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu paranın kurunda meydana gelen değişikliğin yabancı paranın yurda getirildiği yılın genel netice hesaplarına ayrıca intikal ettirileceği tabiidir.

Faaliyette bulunulan ülkedeki karlar, Türkiye'de genel netice hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararlar da aynı para cinsinden intikal ettirilecektir.¹⁰¹

2.2.2.4. Devir Alınan Kurum Zararları

2.2.2.4.1. Devralınan ve Bölünen Kurumlara Ait Mahsup Edilmemiş Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,

- Kanunun 20 nci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen

¹⁰¹ Şükrü KIZILOĞ: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II**, 1406; Fuat GÜNAY: a.g.m., 175-176; Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 690; Cemal BOYALI: a.g.e., 58.

ve devralınan kıymetle orantılı zararları da kazançlarından indirim konusu yapabileceklerdir.

Ancak zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

i) Devralınan veya bölünen kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

ii) Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi, gerekmektedir.

Zarar mahsubundan yararlanılmasına ilişkin şartların ihlâli halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.¹⁰² Bu durumda vergi ziyayı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4684 sayılı Kanunla değişmeden önceki 14/7. maddesinde devir ve birleşme halinde, devir veya birleşme ile tüzel kişiliği son bulan kurumun devir ve birleşme öncesi mahsup edilmeyen zararlarının, tüzel kişiliği devam eden kurumun kazançlarından mahsup edilemeyeceği yönündeydi. Bu yönde çok sayıda Maliye Bakanlığı özelgesi ve Danıştay kararı bulunmaktadır. Mevcut düzenlemelere göre birleşme durumunda zarar mahsubu halen de mümkün bulunmamaktadır. Ancak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/7. maddesinde 4684 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, devir ve bölünme halinde infisah eden kurumların, bu tarih itibarıyla mahsup edilmemiş zararlarının devralınan veya birleşilen kurum tarafından mahsubuna olanak sağlanmıştı. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14/1-a maddesi de aynı yönde olup, belirli koşullar ve sınırlar çerçevesinde devralınan veya bölünme yoluyla

¹⁰² **Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri,**
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006

infisah eden kurumların mahsup edilmemiş geçmiş yıllar zararlarının kurum kazancından indirilmesi mümkündür.¹⁰³

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-a maddesine göre, Kanun'un 19 ve 20. maddeleri çerçevesinde devir alınan kurumların ve tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun geçmiş yıllar zararlarının kurum kazancından indirimi aşağıdaki koşul ve sınırlar çerçevesinde mümkündür:

2.2.2.4.1.1. Devralınan veya Bölünen Kurumun, Son Beş Yıla Ait Kurumlar Vergisi Beyannamelerini Kanuni Sürede Vermiş Olmaları Gerekir

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-a/1 maddesinde zarar mahsubu için, devir veya tam bölünme suretiyle infisah eden kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyle en temel yükümlülüklerden biri olan yıllık beyannamelerini vermeyen kurumların, zarar satışı yapmasının önlenmek istediği anlaşılmaktadır. Bu beyannamelerde matrah beyan edilmesi şartı aranılmamakta, beyannamelerin süresinde verilmesi şartı yeterli sayılmaktadır.¹⁰⁴

Pişmanlıkla verilen beyanname kanuni süresinde verilmiş beyanname olmadığından, pişmanlıkla verilen beyannamelerde yer alan zararların düzenleme kapsamında mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.2.2.4.1.2. Devir veya Bölünme Neticesinde Zarar Mahsubu Yapacak Kurumun, Devralınan Kurumun Faaliyetine En Az Beş Yıl Süreyle Devam Etmesi Gerekir

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-a/2 maddesinde, devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubunu yapacak kurumun, devralınan

¹⁰³ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 690-691.

¹⁰⁴ Soner ÜLGİN - Ali TUĞLU: a.g.m., 86.

kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

5422 sayılı KVK'nun mükerrer 14'üncü maddesinde devir alınan kurumlara ait zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilmesi için, devralan ve devrolan kurumların, yani devir veya bölünme suretiyle infisah eden kurumlar ile devralınan kurumların aynı sektörde faaliyet göstermesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Ancak aynı sektörde faaliyette bulunmaktan neyin kastedildiği belirtilmemiş veya sektör kavramının tanımı yapılmamıştır. Ne vergi kanunlarında ne de başka bir mevzuatta, zarar mahsubu uygulamasında çok önemli bir kavram olan "sektör" kavramının sınırları belirlenmiş bir tanımı yoktur. Bu kavramın zarar mahsubunda oldukça belirsizlik yarattığı ve uygulamada ciddi yorum ve uygulama farklılıklarına yol açtığı görülmüştür. Maliye Bakanlığı uygulamaya ilişkin olarak verdiği ilk özetlerde uygun açıklamalar yapmış, birbirini bütünleyen ekonomik faaliyetleri de aynı sektör kapsamında kabul etmiştir.¹⁰⁵

Vergi sistemimizde, devir ve bölünme halinde zarar mahsubunu, ilk defa düzenleyen 4684 sayılı Kanunun gerekçesinde maddenin yorumuna ilişkin bir açıklama yapılmamış, tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir kurumun varlıklarının devir veya bölünme suretiyle, demir-çelik sektöründe faaliyet gösteren bir kuruma intikal etmesi halinde, söz konusu kurumlar aynı sektörde faaliyet göstermediğinden, devralan kurumun zarar mahsubu yapamayacağı örneği verilerek, getirilen bu koşulun, zarar satışı yoluyla vergi ticaretine yol açılmasının önlenmek istendiği ifade edilmiştir. Gerekçede yer alan esas faaliyet konusu demir-çelik üretimi olan kurumun esas sözleşmesini değiştirerek, tekstil üretimini de faaliyet konusuna dahil etmesinin de sonucu değiştirmeyeceği yönündeki ifade, bu yorumu

¹⁰⁵ Ali ÇİÇEN - N. Tolga SÜER: "Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 291 (Kasım 2005), 111-112; Recep BİYİK – Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 691-692.

güçlendirmekte ve getirilen koşulun düzenlemenin vergi ticaretini önleme amaçlı olduğunu açıkça ortaya koymuştur.¹⁰⁶

Yukarıda yer alan “devralınan kurumun faaliyetine devam” şartı, “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Buna göre, devralınan veya bölünen kuruma ait zarar mahsubu yapıldıktan sonra, faaliyetin, arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.¹⁰⁷

Tam bölünen bir şirketin bölünmesi sonucunda, bu şirketi devralan her şirketin kendisine intikal eden faaliyeti beş yıl süreyle devam ettirmesi gerekmektedir. Devralınan kurumun faaliyetine devam şartı içerisinde, bölünen şirketin faaliyetine devralan şirketlerden birisinin 5 yıl devam etmesi, diğer şirketlerin ise farklı alanlarda faaliyet göstermesi halinde zarar mahsup hakkı ortadan kalkacaktır.¹⁰⁸

2.2.2.4.1.3. Devir ve Tam Bölünmede Mahsup Edilecek Zarar Tutarı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 1/a bendi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, mezkur Kanun’un 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.¹⁰⁹ Bu maddede belirtilen ,”öz sermaye” tutarı, devralınan kuruma ait bilanço aktif

¹⁰⁶ Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 691-692; Ali ÇİÇEN - N. Tolga SÜER: a.g.m., 111-112.

¹⁰⁷ **Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006; Cem TEKİN, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar ...”, 51.

¹⁰⁸ Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU: a.g.m., 39; Mehmet MAÇ: a.g.m., 59-60.

¹⁰⁹ Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU: a.g.m., 39.

toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunan tutarı ifade etmektedir.¹¹⁰

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, devir alınan veya bölünme nedeniyle münfesi hale gelen kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları mahsup edilebilecek iken 5228 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenleme ile mahsup edilecek zarar tutarı "aktif toplamı" ile sınırlandırılmıştı.¹¹¹ Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda devir ve bölünme konusunda "öz sermaye" kavramı yerine, "aktif toplamı" kavramı kullanılmıştı.¹¹²

Yapılan bu düzenlemenin amacı, mükelleflerin hiçbir faaliyeti olmayan, tamamen zararlı kurumları devralarak bu zararları kendi kazançlarından mahsup etmek suretiyle vergiden kaçınma yoluna gitmelerini önlemek ve zarar mahsup imkanının amacına uygun kullanımını sağlamak üzere mahsup edilecek zarar tutarının öz sermaye ile sınırlandırılması öngörülmüştür. Bu örnekten de görüleceği üzere yeni düzenleme ile "öz sermaye" ibaresi zararların tamamının değil sadece öz sermaye kadar olan kısmının indirimine imkan tanımaktadır.

2.2.2.4.2. Tam Bölünme Öncesine Ait Zararların İnfisah Eden Kurumu Kısmen Devralan Kurumlar Tarafından Mahsubu

5520 sayılı KVK'nun 19'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde, tam bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığının, alacaklarının ve borçlarının kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilmesi ve karşılığında devredilen

¹¹⁰ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006 ; Cem TEKİN: "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi ... ", 51; Emre KARTALOĞLU: "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ... ", 134.

¹¹¹ Cem TEKİN: "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 11 (Kasım 2004), 77-78.

¹¹² Cem TEKİN: "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi ... ", 51; Emre KARTALOĞLU: "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ... ", 134.

sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi, tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, tam bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerden hisse verilmektedir.¹¹³

Tam bölünme, hukuk sistemimize yeni KVK ile girmiştir. Türk Ticaret Kanunu, tam bölünmeye uygun olmadığından bugüne kadar hiç tam bölünme yapılmamıştır. Yeni KVK'nun 9'uncu maddesinde, tam bölünme yoluyla infisah eden şirketlerin bölünme öncesinde ortaya çıkmış ve tam bölünen şirket tarafından kullanılamamış olan zarar mahsup haklarının, tam bölünen bu şirketi devralan şirketlerce kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda da açıklandığı üzere, devir ve bölünme durumunda aranan şartlar Kanun'da belirtilmiş; tam bölünen şirkete ait zararların devralan şirketler tarafından zarar mahsup hakkının kullanılabilmesi için, devralan şirketler, bölünen kurumun öz sermayesinin devraldıkları tutarıyla sınırlı olarak zarar mahsup hakkını kullanabilecektir. Tam bölünme ile ilgili, bölünen şirketi devralan şirketlerin mahsup işlemine esas olacak zarar tutarları, devralınan şirketin devirden önceki zarar tutarını geçemeyecektir. Bu hakkın tam bölünen şirketi devralan şirketlerce, devralınan kıymetle orantılı olarak kullanılacağı Kanun metninde yer almaktadır. Buradaki devralınan kıymetle orantılı ifadesinden, tam bölünen şirketin öz sermayesinin devralan şirketlerce ne kadarlık kısmı paylaşılmışsa, zarar mahsubu da bu pay oranında olacaktır. Şöyleki, tam bölünen şirketin öz sermayesi 1000 birim ise ve bu şirket tam bölünme sonucunda üç şirket tarafından devralınmışsa, paylarıda birinci şirket %30, ikincisi %60 ve üçüncü şirkette %10 öz sermaye payı almışsa; bu şirketin 300 birim zararı varsa, devralan şirketler bu zararın sırasıyla %30, %60 ve %10'luk kısmını, yani 90 birim, 180 birim ve 30 birim tutarında zarar mahsup hakkına sahip olacaklardır.¹¹⁴ Tam bölünme

¹¹³ Mehmet MAÇ: a.g.m., 59.

¹¹⁴ Mehmet MAÇ: a.g.m., 59-60.

sonucunda, bölünen şirketi devralan şirketlerin zarar mahsup tutarlarının öz sermaye ile sınırlandırılmasının nedeni, vergi mükelleflerinin, hiçbir ticari faaliyeti olmayan, üretime katkısı bulunmayan, tamamen zararlı kurumları devralarak vergiden kaçınmalarını önlemek, zarar mahsup imkanının amacına uygun kullanımını sağlamak ve kamu kaynaklarını azaltmamaktır. Çünkü, ilave bir miktar zarar mahsubu, tahsilinden vazgeçilen bir miktar vergi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, mahsup edilecek zarar tutarının, öz sermaye ile sınırlandırılması, zarar satın alınmasını, yani zarar ticaretini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

2.2.2.5. Tasfiye Durumunda Zarar Mahsubu

2.2.2.5.1. Tasfiye Öncesi Dönem Zararlarının İndirilmesi

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler, ticari faaliyetlerini devam ettirdikleri süre içerisinde ortaya çıkan zararlarını beş yıllık zaman aşımı süresinde, şirket bünyesinde oluşan kardan mahsup edebilmekte, bu durumda hasıl olan zararlar ortaklara intikal ettirilmemektedir.

Dolayısıyla, tasfiye başlamadan önceki dönemlerde oluşan zarar mahsup hakları, tasfiyedeki beyan dönemlerinde, 5 yıllık süre ve diğer şartlara uyulmak şartıyla mahsup edilebilir.¹¹⁵

Her bir takvim yılının bağımsız bir tasfiye dönemi olması nedeniyle, tasfiyeye girilmeden önce mahsup imkanı bulunan geçmiş yıl zararlarının, kurumun tasfiyeye girdiği tarihte henüz indirim hakkı kaybolmamış geçmiş yıl zararlarının tasfiyenin sonuna kadar doğacak kazançlardan indirilmesi mümkündür.¹¹⁶

Kurumun tasfiyeye girdiği tarihte, henüz 5 yıllık zarar mahsup süresi dolmamış geçmiş yıl zararları varsa, tasfiyenin sonuna kadar doğan kazançlardan bu zararların indirilmesi mümkündür. Örneğin, 12.11.2000

¹¹⁵ Mehmet MAÇ: a.g.m., 61.

¹¹⁶ Ali Haydar YILDIRIM: "Tasfiye Sonucunun Zararla Kapanması", **Vergici ve Muhasebeciye Diyalog Dergisi**, 221 (Eylül 2006), 31.

tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, 1995 ve sonraki yıllar zararlarının indirim hakkı henüz kaybolmuş değildir. Bu kurum, tasfiyesini 2006 yılında tamamlasa, daha önce indirim imkanı bulamamışsa, 1995 yılı zararı, 2006 yılında elde edeceği tasfiye karından indirilebilir.¹¹⁷

2.2.2.5.2. Tasfiyenin Zararla Sonuçlanması

Kurumların hukuki varlıklarının sona erdirilmesi için, faaliyetlerini sürdüremez hale geldikleri için ya da faaliyete devam etmeme kararı alındığı için başvurulması gereken işlemlerden birisi de tasfiyedir. Ayrıca, çeşitli ekonomik, mali ve sair nedenlerle, kurumlar birbirleriyle birleşebilmekte, kısmi veya tam bölünme ile bir kurum diğer kurum veya kurumlara devredilebilmekte, belirli koşullar çerçevesinde birbirleriyle hisse değişimi yoluna gidebilmektedirler.¹¹⁸ Yeni KVK'nun madde gerekçelerinde belirtildiği üzere; Tasfiye hali, mükellefiyeti sona erdiren bir olay olarak ele alınmış ve tasfiye hükümleri buna göre düzenlenmiştir. KVK'nun 17'inci maddesine göre; tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlamakta ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona ermektedir. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılmaktadır.

Kanun'un 17'inci maddesinde; her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminden söz edilmekte; bir yıldan uzun süren tasfiyelerde yıllık olarak verilecek tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler, tasfiye sonuçlandırılıp tasfiye kârı kesinleştirildiğinde, otuz gün içinde verilen nihai tasfiye beyannamesi ile düzeltilmektedir. Ayrıca, anılan maddeye göre; her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate

¹¹⁷ Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 654.

¹¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 396.

alınmakta, tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta, maddenin 1/c bendine göre ise; tasfiyenin zararlar kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapılarak anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir.¹¹⁹ Diğer bir anlatımla; Kanun hükmü çok açık bir şekilde düzenlenmiş olup, “sadece” tasfiyenin zararlar neticelenmesi durumunda önceki dönemlerde fazla ödenmiş olan verginin iade edilebileceğini belirtmiştir.¹²⁰

Yapılan yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, tasfiyenin zararlar sonuçlanması halinde ortaya çıkan zararın şirket ortakları tarafından mahsup edilmesi mümkün değildir. Çünkü, şirketin tasfiye halinde zarar etmesi durumunda, ortaklar açısından tasfiye sonucunda sermaye hisselerinde vukua gelen bir azalma söz konusudur. Dolayısıyla bu zarar, sermayede meydana gelen bir azalma sayılacağından, şirket ortaklarının diğer kazanç ve iratlarından mahsup edilemez.

Tasfiye sonucunda doğan zararın mahsubu mümkün değildir, ancak, ortaklar, koydukları sermayeden daha az tasfiye sonucu elde etmişler veya tasfiye edilen şirkete verdikleri borcu geri alamamışlarsa bunları gider kaydedebilirler.¹²¹

2.2.3. Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubunda Özellik Gösteren Durumlar

Kurum kazancının tespitinde zarar mahsubunda, yurtiçi ve yurtdışı zararların mahsubu açısından özellik gösteren durumlar aşağıda incelenecektir.

¹¹⁹ **Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri,** <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006 ; Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 398.

¹²⁰ Ali Haydar YILDIRIM: a.g.m., 29.

¹²¹ Mehmet MAÇ: a.g.m., 61.

2.2.3.1. Yurt İçi Zararların Mahsubu Açısından

2.2.3.1.1. Maliyet Bedeli Artırımında Ortaya Çıkan Zararın Vergilendirilecek Dönem Kazancının Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilendirilmemesi amaçlanmış olup, anılan madde hükmünün zarar artırıcı bir işlevi bulunmamaktadır. Bu nedenle iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin artırılması uygulamasından zarar doğması halinde, bu zararın vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Ancak maliyet bedeli artırımını dikkate alınmaksızın iktisadi kıymetlerin satışından zarar doğması halinde, ticari veya kurum kazancının tespitinde bu zararın dikkate alınması mümkündür.¹²²

2.2.3.1.2. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi dönemleri itibarıyla belirlenen kurum kazançları üzerinden ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Dar mükellefiyete tabi kurumlarda, geçici vergi ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak uygulanmaktadır. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanmaktadır.¹²³

Geçici vergi matrahının hesaplanması sırasında, kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla elde etmiş oldukları kurum

¹²² Recep BIYIK – Aydın KIRATLI: **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 415.

¹²³ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/_kurumvertum2?OpenPage, E.T. 03.07.2006

kazançlarından, geçmiş yıllara ait zararlarını genel esaslar doğrultusunda indirim konusu yapabilmektedir. 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.3. Geçmiş Yıl Zararları" başlıklı bölümünde de kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararlarının geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınabileceği belirtilmiştir.¹²⁴

Geçici vergi dönemlerinde vergiye esas matrahlar kümülatif esasa göre tespit edilmektedir. Bu nedenle, her geçici vergi döneminde geçmiş yıl zararlarının mahsubu zarar tutarı azaltılmadan yapılmaktadır.¹²⁵

Örneğin, (X) A.Ş., 2005 yılı hesap dönemi faaliyetleri sonucunda 150.000.-YTL mali zarar etmiş ve bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesini matrahsız olarak bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiştir.

Şirket, Ocak-Mart 2006 aylarını kapsayan 3 aylık 1. geçici vergi döneminde 100.000.-YTL kurum kazancı elde etmiştir. Bu durumda mükellef şirket 1. geçici vergi döneminde elde etmiş olduğu 100.000.-YTL kurum kazancından 2005 yılı hesap dönemine ait zararı mahsup edecek ve bu döneme ait geçici vergi beyannamesini matrahsız olarak verecektir. Ayrıca, mükellef şirketin Ocak-Haziran 2006 aylarını kapsayan 2. geçici vergi döneminde ise 200.000.-YTL kurum kazancı elde etmiş olması durumunda, söz konusu döneme ilişkin olarak vereceği geçici vergi beyannamesinde 2005 yılına ait devreden 150.000.-YTL zararı mahsup edecek ve 2. geçici vergi dönemine ait geçici vergi matrahı, kalan 50.000.-YTL olacaktır.¹²⁶

Geçici vergi uygulaması ile geçici vergi dönemleri içinde ödenen vergi tutarları ile cari vergilendirme dönemine ilişkin yıllık beyanname ile bildirilecek kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi tutarının birbirine uyumlu olması amaçlanmış, cari yılda zarar eden kurumların, geçici vergi ödemeleri önlenmeye çalışılmıştır.¹²⁷ Geçmiş yıl zararlarının hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesinden indirilmesi gibi geçici vergi

¹²⁴ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, 525; Cem TEKİN: "Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubu-II", **Yaklaşım Dergisi**, 115(Temmuz 2002), 86-87.

¹²⁵ M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 162.

¹²⁶ **Kurumlar Vergisi Rehberi**, 525-526; Cem TEKİN: "Kurum Kazancının", 86-87.

¹²⁷ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 416.

matrahından da indirilmesi mümkündür. Bununla birlikte, geçmiş yıl zararının her geçici vergi döneminde zarar mahsubu yapılırken aynen indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Kurumların yurt dışı faaliyet zararlarının geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yabancı ülkedeki faaliyet sonucunda ortaya çıkan zararların yurt içindeki kazançlardan mahsup edilebilmesine ilişkin Kanun'da belirtilen koşulların yerine getirilmesini müteakip, zararın kayıtlara intikal ettirildiği tarihe isabet eden geçici vergi döneminden itibaren zarar mahsubu yapılabilir.¹²⁸

2.2.3.1.3. İş Ortaklığında Faaliyetin Zararla Sonuçlanması

KVK'nun "Verginin Konusu" başlıklı 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde yer alan iş ortaklıklarının kazancının kurumlar vergisine tabi olduğu; "Mükellefler" başlıklı 2'nci maddesinin 7'inci fıkrasında ise, diğer fıkralarda yazılı kurumlar vergisi mükellefi kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin iş ortaklıkları oldukları hüküm altına alınmıştır.¹²⁹ İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilememekte, kurumlar vergisi uygulaması bakımından önem taşımamaktadır.¹³⁰

İş ortaklarının tüzel kişiliklerinin bulunmaması, münhasıran GVK'nun 42'inci maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak teşkil edilebilmesi ve mükellefiyetin bu işlerle sınırlı kalması, bütün

¹²⁸ M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK: a.g.e., 163.

¹²⁹ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kurumvertum2?OpenPage>, E.T. 03.07.2006

¹³⁰ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kurumvertum2?OpenPage>, E.T. 03.07.2006; Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 349.

vergisel problemlerin iş ortaklıklarında katlanarak ortaya çıkması sonucunu doğurmuştur.¹³¹

İş ortaklıkları ile ilgili birçok sorundan birisi de; iş ortaklığının yaptığı iş sonucunda ortaya çıkan zararların, iş ortaklığının ortakları tarafından indirim konusu yapıp yapılamayacağıdır. İş ortaklığında zararlılık hali için özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle ayrı bir mükellef olan iş ortaklığının faaliyetinin zararlar sonuçlanması halinde bu zararın kurumlar vergisi mükellefi ortaklar tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹³²

Zarar mahsubu açısından iş ortaklıklarını, tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi düşünmek gerekir. Diğer taraftan, bir kurumun başka bir kuruma iştirak etmesi ve bu iştirakin (sahip olunan hisse senetlerinin ve ortaklık hisselerinin) elden çıkarılması sırasında zarar doğması halinde, bu zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür. Bu çerçevede iş ortaklığının ortaklarının da gider yazabilecekleri bir tutarın var olabileceğini kabul etmek gerekmektedir. Maliye Bakanlığı iş ortaklığının faaliyeti sonucu doğan zararın, ortakların kazancından mahsubunun mümkün olmadığı görüşündedir.¹³³

İş ortaklıklarının faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması halinde bu zararın ortaklarca indirim konusu yapılması gerekmektedir. İş ortaklıklarında vergileme, yalnızca tek bir işin yapılmasından oluşan kazancın kurumlar vergisini ödemekle sınırlı tutulduğu, kendi devamlılığı içinde uğranılan zararın mahsubu mümkün olmadığı için, adi ortaklık ortaklarının yapabildikleri gibi, (yani bir kurumun ortağı olduğu adi ortaklık zararından payına düşen kısmı, kurum kazancının tespitinde dikkate alması nasıl mümkünse), iş ortaklığının

¹³¹ Recep BİYİK: "Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubunda Özellik Gösteren Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, 90 (Haziran 2000), 51; Recep BİYİK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 698.

¹³² Recep BİYİK: a.g.m., 51; Recep BİYİK- Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 698; Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 273.

¹³³ Recep BİYİK: a.g.m., 51; Recep BİYİK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 699.

ortaklarının da ortaklıktan gelen zararları, kendi kazançlarından indirebilmeleri gerekmektedir.¹³⁴

2.2.3.1.4. Nev'i Değişikliği Halinde Nev'i Değiştiren Şirketin Mahsup Edilmemiş Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

Bir şirketin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi, Ticaret Kanunu'nun 152. maddesine göre; kanunda aksine hüküm olmadıkça yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabidir ve yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamı sayılmaktadır. Bu hükümle nev'i değişikliğinin hukuki yapısı ve şartları belirlenmiştir. Söz konusu Kanun maddesinde, bu genel kuralın yanında, nev'i değişikliğine ait özel hükümler varsa öncelikle bunların uygulanacağı belirtilmektedir. Nev'i değişikliği konusundaki özel hükümlerden en önemlileri TTK'nun 439 ve 553-555 maddelerinde bulunmaktadır. Anonim şirketin limited şirkete dönüşmesi ile ilgili hükümler bu maddelerde düzenlenmiştir.¹³⁵

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda nev'i değişikliği ile ilgili hüküm 19'uncu maddenin ikinci fıkrasında yer almakta; birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartları dahilinde tür değiştirmelerini devir hükmünde kabul etmektedir.¹³⁶ Bir limited şirketin anonim şirkete veya bir anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesi durumu, devir hükmünde sayılmaktadır. Kanun'un 19'uncu maddesindeki bu hükme göre; nev'i değiştiren şirketin nev'i değişikliği öncesi beyan ettiği ve nev'i değişikliğine kadar mahsup edemediği zararlarını, nev'i değişikliği sonunda yeni şekle

¹³⁴ Mehmet MAÇ: a.g.m., 61; Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 273- 275.

¹³⁵ Recep BIYIK: a.g.m., 49; Recep BIYIK - Aydın KIRATLI: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 694.

¹³⁶ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kurumvertum2?OpenPage> , E.T. 03.07.2006

dönen şirket, mahsup edebilecektir. Bu düzenleme gereği, nev'i değiştiren kurumun, nev'i değişikliği öncesine ilişkin zararlarının, sonraki yıl kazançlarından mahsubu, 9'uncu maddede belirtilen şartlar ve sınırlar çerçevesinde mümkün bulunmaktadır.¹³⁷

Şirketlerin nev'i değişikliği yaptığı durumlarda, zarar mahsubunun ortadan kalkmaması gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 553 ve 555'inci maddelerinde anonim şirketlerin limited şirketlere dönüşmesi düzenlenmiş, bunun dışında nev'i değiştiren şirketlerin ise hükmi şahsiyetleri sona ermemektedir. Dolayısıyla eski şirket yeni şirketin devamı sayılmaktadır. Böyle olunca, yeni şirket eski şirketten devraldığı zararları indirim tabi tutabilmektedir. Çünkü yeni kurulan şirket eski şirketin bir uzantısı, devamı olarak faaliyette bulunduğu için, ticari işlemlerin sona ermesi gibi bir durumdan söz edilemez.¹³⁸

2.2.3.1.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar İle Ödenen Komisyon ve Benzeri Giderler

Kanunlarla ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler, 5520 sayılı KVK'nun 11'inci maddesinin, kurum kazancının tespitinde tadadi olarak belirtilmek suretiyle 1(e) bendinde hüküm altına alınan ve indirim olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderlerdendir. Bu nedenle, söz konusu giderler, kabul edilmeyen indirim olduğundan, kurum kazancının tespitinde zarar mahsubu olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

¹³⁷ Mehmet MAÇ: a.g.m., 59.

¹³⁸ Ali TUĞLU: "Geçmiş Yıl Faaliyetlerinden ...", 208.

2.2.3.1.6. Zarar Mahsubu ve Yatırım İndiriminde Öncelik Sırası

Yatırım indirimi, bilindiği üzere, kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancına uygulanmakta olup, safi kurum kazancının olması halinde yatırım indirimi yapılabilecektir.

Yatırım indirimi, kurum kazancından indirilecek bir istisna olup, indirim hakkının kullanımı bakımından bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Halbuki, geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık süre içerisinde indirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, geçmiş yıl zararları bakımından süre sınırlaması olduğundan, geçmiş yıl zararları yatırım indiriminden önce dönem karından düşülecektir.¹³⁹ Diğer bir ifadeyle, geçmiş yıl zararları nın mahsubundaki beş yıllık süre sınırlaması nedeniyle, bu sürenin geçmesi halinde zarar mahsup işlemi yapılamayacak, ancak yatırım indiriminde süre sınırlaması olmadığından, beş yıl geçtikten sonra da indirim yapılabileceğinden, ikisinin bir arada bulunması durumunda, kazançtan öncelikle zarar mahsubunun yapılması ve daha sonra artan kısım bulunuyor ise yatırım indiriminin düşülmesi yoluna gidilmesi daha doğru olacaktır.¹⁴⁰

Uygulamaya paralel veya ters olarak, kazançtan, öncelikle geçmiş yıl zararlarının mı, yoksa yatırım indiriminin mi indirileceği hususunda değişik görüşler bulunmaktadır:

Bu görüşe göre; kurumlar vergisi mükelleflerinin, hem mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları hem de yatırım indirimi uygulanabilecek şartlarının olması durumunda, kurum kazancından öncelikle geçmiş yıl zararlarının mahsup işlemi yapılacaktır.¹⁴¹

Bir başka görüşe göre; kazancın belirlenmesinde, kanun yatırım indirimini istisna olarak kabul ettiğinden, önce yatırım indiriminin daha sonra geçmiş yıl zararlarının düşülmesi gerekmektedir, çünkü yıllık gelir vergisi beyannamesi dikkate alındığında yatırım indiriminin zararlara öncelik taşıdığı

¹³⁹ Fatih SARAÇOĞLU: a.g.m., 167.

¹⁴⁰ Fatih SARAÇOĞLU: a.g.m., 167.

¹⁴¹ Cem TEKİN – Emre KARTALOĞLU: **5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanunu ve getirdikleri)**, (Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, ASMMMO Yayın No:44, Temmuz 2006), 118.

ayrıca görülmektedir. O halde, ilgili ticari veya zirai kazançtan yatırım indirimi uygulanmadan geçmiş yıl zararlarının düşülmesi doğru olamaz.¹⁴²

2.2.3.1.7. Zarar Beyan Edilen Yılda Matrah Farkı Bulunduğunda Bu Zararın Mahsup Edildiği Sonraki Yıllarda Yapılacak Tarhiyatta Usul

Zarar beyan edilen dönemle ilgili olarak yapılan incelemede tespit edilen matrah farkı ile sonuç kara dönüştüğünde (veya zarar tutarı azaldığında), bu zararın devredilerek mahsup edildiği izleyen yıllar bakımından da tarhiyat yapılır. Zarar beyan edilen dönemle ilgili tarhiyat maddi delil veya kanuni ölçülere dayanıyorsa, mahsubun yapıldığı sonraki yıllarda da ikmalen tarhiyat yapılır. Kısmen ikmalen kısmen re'sen tarhiyat bulunmakta ise ikmalen tarhiyat konusu fark için ileriki yıl veya yıllarda gene ikmalen tarhiyat yapılır.

Zarar beyan edilen dönemde, tümüyle veya kısmen re'sen tarhiyat konusu matrah farkı tespit edilmesi halinde, ileriki yıllarda tarhiyatın re'sen yapılması gerekir. Özellikle inceleme elemanlarının yetkileri dahilinde re'sen belirlenecek matrah farkının ileriki yıllar bakımından kanuni ölçü sayılması ve buna göre ikmalen tarhiyat yapılması mümkün olmaz.¹⁴³

2.2.3.1.8. Geçmiş Yıl Zararları İle İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'na göre, tutulması gereken kanuni defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazında zamanaşımı süresi beş yıldır (VUK Mad. 253,256). Bu süre, defter ve belgelerin ilgili olduğu yılı takip eden yılın başından başlar.

Belli bir dönemle ilgili olarak beyan edilen zararın sonraki yıllar gelirinden mahsup edildiği hallerde ise; süre zarar mahsubunun tamamen

¹⁴² Doğan ŞENYÜZ: a.g.e., 88.

¹⁴³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 244.

bittiği yılı izleyen takvim yılının başından başlar. Örneğin 2006 takvim yılı zararını 2010 yılı gelirinden mahsup eden mükellef, 2006 yılı defter ve belgelerini 2010 yılı ile ilgili zamanaşımı süresinin sonu olan 2015 yılının sonuna kadar saklamak zorundadır. Aksi halde; 2010 yılı beyannamesinde yer alan ve bu yıldaki vergiye tabi matrahın teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılır. Dolayısıyla zarar mahsubu durumunda, zararın meydana geldiği yıla ait defter ve belgeler on yıl muhafaza edilmiş olmaktadır.

Zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile, bu yıllarla ilgili defter ve belgeler üzerinden zararın doğru olup olmadığı, ödenmesi gereken vergilerin doğru tespit edilip edilmediği araştırılabilir. Aslında zarar, mahsup edildiği yıla ait matrahın bir unsuru olduğundan belgelendirilmesi gerekir. Ancak, bu defter ve belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine istinaden zamanaşımına uğradığı, bu nedenle de muhafaza sorumluluğunun da ortadan kalkmış olduğu, bu nedenle inceleme elemanına ibraz edilemeyeceği ileri sürülemez. Bu konuyla ilgili Danıştay kararları da, zarar mahsubu durumunda, defter ve belgelerin muhafazası ile ilgili zamanaşımı süresinin beş yıl ile sınırlı olmadığını; zararın mahsup edildiği yıla ilişkin matrah unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiğini, tevsikin ve kanuniliğinin mükellef tarafından ortaya konulması gerektiğini göstermektedir.¹⁴⁴

2.2.3.1.9. Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi ile Zarar Mahsubu

KVK'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin 1-c, ç, d ve e bentlerinde düzenlenmiş olan bağış ve yardımlar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.¹⁴⁵ Buna göre

¹⁴⁴ Mehmet ARABACI: "Zararlı Yıllar ve Amortisman Kayıtları ile İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, 255 (Kasım 2002), 130.

¹⁴⁵ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kurumvertum2?OpenPage>, E.T. 03.07.2006

KVK'nun 10'uncu maddesinde yer alan indirimler maddede belirtilen sıra dahilinde uygulanacak ve a ve b bentlerinde yer alan ar-ge indirimi ve sponsorluk harcamalarının indiriminden sonra sıra bağış ve yardımlara geldiğinde kurum kazancının yeterli olması halinde bağış ve yardımların indirimi yapılabilecektir. Dolayısıyla, öncelikle a bendindeki ar-ge indirimi, sonra b bendinde yer alan sponsorluk harcamaları indirim konusu yapılarak %5'lik kurum kazancı bulunacaktır.¹⁴⁶

Doğrudan gider yazılacağına ilişkin açık hüküm bulunmayan bağış ve yardımların, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilmek ve Kanun'da belirtilen şartlar ve sınırlar içerisinde yine beyanname üzerinde indirim tabi tutulması esası benimsenmiştir.¹⁴⁷

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hesap dönemi boyunca yapılan bağış ve yardımlar, yıl içinde kar-zararla ilgilendirilmeksizin kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına kaydedilecektir. Dönem sonunda, KKEG hesabında toplanan bağış ve yardımların toplamının o hesap dönemine ait kurum kazancının %5'ini geçmeyen kısmı yıllık beyanname üzerinde KKEG olarak gösterilecek ve beyanname üzerinde indirilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahı hesaplanacaktır.¹⁴⁸

Bir bağış ve yardımın KKEG olarak indirim yöntemiyle değil, bir işletme gideriymiş gibi doğrudan gider yazılarak vergi matrahını etkilemesi halinde, yapılan bu usul hatası nedeniyle, gider kaydının kabul edilmemesi ve bu yasal hakkın kullandırılmaması söz konusu olamaz. Bu durumda, yapılan hatalı işlem nedeniyle, VUK'nun 352/2-7'inci maddesi hükmü uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası verilebilir.¹⁴⁹

Ancak, hesap dönemi sonunda ortaya zarar çıkması halinde ve karın düşük olduğu hallerde; yapılan bağış ve yardımın doğrudan gider yazılması,

¹⁴⁶ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: “Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 14.

¹⁴⁷ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 13; Abdulmenaf YAKUT: a.g.m., 155.

¹⁴⁸ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 13.

¹⁴⁹ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 13.

zararlı bir firmanın zararını arttırmakta ve mahsup edilemeyen bu bağış ve yardım zarar mahsup hakkı kapsamında gelecek yılların matrahlarını etkilemektedir. Şirketin zarar etmesi halinde, yapılan bağış ve yardım, kurum kazancı olmadığından, KKEG olarak indirimi yapılamayacaktır. Dolayısıyla, yapılan bağış ve yardım, bağış ve yardım yapıldığı yılda vergi matrahını etkilemeyecek ve zarar mahsup hakkını da yükseltmeyecek, böylece bağış gelecek yıllarda da dikkate alınamayacak, hiçbir dönemde kurumlar vergisi matrahını etkileyemeyecektir.¹⁵⁰ Başka bir ifadeyle; zararlı beyanname veren mükellefler için bağış ve yardım indirimi söz konusu olamayacaktır. Çünkü Kanun, bunların "kurum kazancından" indirilmesini öngörmüştür. Dönemin zararlı kapanması halinde de bağış ve yardımlar zarara ilave edilmeyerek, zarar artırıcı bir unsur olmayacaktır.¹⁵¹

Ancak, uygulamada, ticari işletmelerde genellikle, işletme sahibi, ortakları veya yöneticileri tarafından yasal şartlara ve sınırlara uyan bağış ve yardımlar, yapıldığı sırada "genel giderler" hesabına kaydedilmektedir. Hesap döneminin sonunda ortaya zarar çıkması durumunda veya yapılan bağış ve yardımların beyan edilen kurum kazancının %5'ini aşması halinde de yapılan bağış ve yardımlar genel giderler hesabında kaydedildiği şekliyle kalmaktadır. Yapılan bu uygulama, kanun hükümlerine uygun bulunmadığından kanuna uygun olmayan bir şekilde indirim yapılmış olmaktadır.¹⁵²

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bağış ve yardım indirimi düzenlemesi dışında, bazı özel kanunlarda da belirli nitelik, sınırlama ve şartlara göre, belli yerlere yapılan bağış ve yardımlarında kurumlar vergisi matrahında mali karın tespitinde; gider olarak kabul edileceği veya indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir. Söz konusu bağış ve yardımın indirim konusu yapılacağı ilgili Kanun'da hüküm altına alınmışsa, bu bağış ve yardım, KKEG gider olarak dikkate alınacak, kurum kazancının olması halinde, kazançla

¹⁵⁰ Tezcan ATAY: a.g.e., 167; Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 13.

¹⁵¹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 254.

¹⁵² **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 254.

sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır.¹⁵³ Ancak, ilgili özel kanununda bağış ve yardımın doğrudan gider yazılacağına ait hüküm varsa, bu bağış her hangi bir işletme gideri gibi masraf kaydedilecek ve beyanname üzerinde KKEG olarak gösterilmeyecek, dolayısıyla beyanname üzerinde indirim konusu yapılmayacaktır. “Yani bu tür bağışların zarara sebebiyet vermesi ve zarar mahsubu yoluyla daha sonraki yılların matrahını etkileyebilmesi mümkündür.”¹⁵⁴

Mülga 5422 sayılı KVK’unda, bağış ve yardım indirimine esas kurum kazancına; hasılat, bağış ve yardım dışındaki indirilecek giderler düşüldükten sonra ortaya çıkan kurum kazancından, geçmiş yıl zararları ve iştirak kazançları indirildiğinde bağış ve yardım indirimine esas alınan kurum kazancına ulaşılmış olmaktadır.¹⁵⁵ 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının, bağış ve indirim baz olacak kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. Buna göre, %5’e baz teşkil eden kurum kazancının tespitinde ticari kar değil mali kar esas alınacaktır. İndirilmesi kabul edilecek bağış ve yardım tutarının üst sınırının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderler ile yapılan bağış ve yardım tutarı ilave edilerek ve istisnalar düşülerek tespit edilecektir.¹⁵⁶

2.2.3.1.10. İhtiyari Yıllık Beyanname ile Zarar Mahsubu

İhtiyari yıllık beyanname; GVK’nun Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için, farklı aracı kurum veya banka vasıtasıyla kıymet alım satımlarındaki zararın mahsubunu gerçekleştirmek için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilmesi şeklinde

¹⁵³ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 16

¹⁵⁴ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 16.

¹⁵⁵ Abdulmenaf YAKUT: a.g.m., 154-155.

¹⁵⁶ Mehmet MAÇ – Tarık JAMALİ: a.g.m., 13.

kullanılmaktadır. İhtiyari yıllık beyannamede beyan edilen gelire %15'lik tek oran uygulanmaktaydı.¹⁵⁷

5527 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, GVK'nun Geçici 67'nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirlere yönelik olarak uygulanmakta olan ve aynı maddenin 11'inci fıkrasında yer alan % 15'lik tek oran, 23/07/2006 tarihinden geçerli olmak üzere % 10'a indirilmiş olup, 258 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin¹⁵⁸ "2.1-Tam Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlar Tarafından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi" başlığı altındaki "Üç Aylık Dönem İçinde Farklı Tevkifat Oranı Uygulanması Durumunda Zarar Mahsubu" hükümlerine göre; 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, 23/07/2006 tarihinden önce gerçekleşen işlemler % 15, bu tarihten itibaren gerçekleşen işlemler ise % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, alım-satıma konu menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının aynı türden olması şartıyla, üç aylık dönem içerisinde yapılan işlemler 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 23/07/2006 öncesi ve sonrası ayrı ayrı konsolide edilmek suretiyle, zarar mahsubu yapılacaktır.¹⁵⁹ Başka bir ifadeyle; yapılan bu düzenleme kapsamında; 2006 yılı geliri için verilecek beyannamede, beyan edilen gelirler; kıst dönemler itibarıyla hesaplanarak, 23.07.2006 tarihi öncesi kıst döneme ilişkin % 15'lik oran, söz konusu tarih sonrası kıst döneme ilişkin olarak da % 10'luk oran uygulanacaktır.¹⁶⁰ Mahsup sonrası kalan tutara, ilgili olduğu dönem kazancına ilişkin tevkifat oranı uygulanarak vergi hesaplanacaktır. 23.07.2006 tarihi öncesi ve sonrası yapılan işlemlerin ayrı ayrı konsolide edilmesi sonucu oluşan zarar için vergi hesaplanmayacak olup, kümülatif

¹⁵⁷ 258 Seri No.lu Gelir Vergisi G.T., <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>, E.T. 30.09.2006

¹⁵⁸ R.G.T., 30.09.2006, S. 26305.

¹⁵⁹ 258 Seri No.lu Gelir Vergisi G.T., <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>, E.T. 30.09.2006

¹⁶⁰ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 299.

zarar tutarı ne kadar ise sonraki döneme aktarılarak bu dönemde mahsup edilebilecektir.¹⁶¹

İhtiyari yıllık beyanname ile beyan edilen matraha, Gelir Vergisi Kanunu'nun artan oranlı vergi tarifesi veya KVK'ndaki kurumlar vergisi oranının uygulanması mümkün değildir.

Mahsup edilemeyen zararların kalması halinde, bu zararların diğer gelir unsurlarından mahsup edilmesi veya ertesi yıl kazançlarından indirilmesi mümkün değildir. İhtiyari yıllık beyanname mükelleflerin, tüm banka ve aracı kurumlardaki işlemlerinin konsolide matrahı üzerinden tarhiyatına yöneliktir. Yıllık beyanname zarar oluşması halinde zararın ertesi yıl kazançlarından mahsup edilmesi mümkün değildir. Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutar ise genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.¹⁶²

Aracı kurum veya banka vasıtasıyla menkul kıymet alım-satımlarında, takvim yılını aşmamak şartıyla üçer aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla zararların mahsup edilmesi mümkündür. Ancak, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım satım işleriyle uğraşan mükelleflerin, birden fazla banka veya aracı kurum üzerinden işlem yapmaları durumunda, bir aracı kurum veya bankada oluşan zararlarını bir başka banka veya aracı

¹⁶¹ <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>, E.T. 01.09.2006

¹⁶² **Sermaye Piyasası Faaliyetleri.....**, http://www.tspakb.org.tr/docsegitim/notlarivergi_ileri.pdf.pdf, E.T. 01.09.2006

kurumdaki karından mahsup etme işlemi ihtiyari beyanname yoluyla yapılabilir.¹⁶³

2.2.3.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zarar Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri düzenlenmiş, bu işlerde kar veya zararın işin bittiği yıl tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, o yıl beyannamesinde gösterileceği ve vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmiştir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin zararlarla sonuçlanması durumunda, oluşan bu zararın, işin bittiği yıla ait olduğu kabul edilir ve ortaya çıkan bu zarar, hesap dönemi sonu itibarıyla, diğer faaliyetler sonucu elde edilen kurum kazancından mahsup edilir. Kurumların elde etmiş olduğu bütün kazançlar ticari kazanç sayılacağından, kurumlarda bu faaliyetten doğan zarar, faaliyetin devamı süresince beş yıl içerisinde indirilir ve zarar mahsubundaki beş yıllık zaman aşımı süresi işin bittiği yılı izleyen dönemden itibaren başlar.

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde; inceleme tarihinde zaman aşımına uğramış bulunan, geçici kabul yılında bildirilmeyip, aynı tarihte henüz zaman aşımına uğramamış olan konu, geçici kabul yılına mal edilecek, sonraki dönemlerin kazanç ve iratlarından düşülmeyecektir.”¹⁶⁴

¹⁶³ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 390.

¹⁶⁴ Şükrü KIZILOĞLU: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II**, 1397.

2.2.3.1.12. Hırsızlık ve Dolandırıcılıktan Meydana Gelen Zararların Durumu

Ticari işletmelerde, mal ve hizmetin çalınması, dolandırıcılık gibi nedenlerle vukua gelen zarar vergi matrahı ile ilgilendirilemez. Bu kayıplar sermayede vukua gelen azalmadır. Bu kayıplar ilgili yılda vergi matrahından indirilemeyeceği gibi, sonraki yıllara da mahsup edilecek zarar olarak devredilemez.¹⁶⁵

2.2.3.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu Açısından

2.2.3.2.1. Yurt Dışı Zararlarının Yurt İçi Gelirlerden veya Yurt İçi Zararların Yurt Dışı Gelirlerden Mahsubu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartlarıyla geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılacağı belirtildikten sonra, (b) bendinde; Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartlarıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edileceği hükme bağlanmış, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların da belli koşullarla yurt içinden elde edilen kazançtan mahsup edileceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun zarar mahsubunu düzenleyen maddelerinde, yurt dışı faaliyetlerden doğan

¹⁶⁵ Ali TUĞLU: "Mahsubu Mümkün Olmayan ... ", 79.

zararların yurt içi gelirlerden mahsubunun hüküm altına alındığı görülmektedir. Bu noktadan hareket edildiğinde yurt dışı faaliyetlerden doğan zararın yurt içinde elde edilen gelirden mahsubunun bu özel hükümler gereğince mümkün olduğu, ancak yurt içi zararlarının yurt dışından elde edilen gelirlerden mahsubunun ise yasal olarak mümkün bulunmadığı görülmektedir.¹⁶⁶

Kanuni düzenleme böyle olmakla beraber, ilke açısından yurt dışı zararlarının yurt içi gelirlerden mahsubunun mümkün olmayacağını, bu durumun düzeltilmesi gerektiğini savunanlar da bulunmaktadır. Bu görüşe göre; ülke dışı faaliyetlerin bir bütün olduğu, değişik ülkelerden birinde doğan zararın, Türkiye'deki vergileme sırasında, diğer bir ülkeden sağlanan kazançtan indirilmesinin normal olduğu, ancak, yurt dışı zararın ülke içi gelirden mahsubunun hiçbir şekilde düşünülemeyeceği belirtilmektedir.¹⁶⁷ Ayrıca, ülke dışı faaliyet ile ülke içi faaliyetin aynı planda mütalaa edilmesi, değerlemenin tek taraflı yapılmaması, yani ülke dışı faaliyetten kar sağlanıp, ülke içinde zarar edilmesi halinde de, zarar mahsup veya indirim hakkının kabulünün gerektiği, ancak buna imkan olmadığı, bunun anlam ifade etmesi için, ülke dışında ödenen verginin mükellefe iadesinin gerektiği, ama bu iadenin yapılamayacağı belirtilmektedir. Bu işlem, yurt dışında ödenmiş olan verginin iadesi sonucunu doğurur ki, bir başka ülke hazinesine ödenen verginin iadesi düşünülemez.¹⁶⁸

2.2.3.2.2. İstisnalara İlişkin Giderler ve Yurt Dışı Zararları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1-b bendine göre, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışındaki faaliyetler sonucu oluşan zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan indirilememektedir.

¹⁶⁶ Recep BIYIK: a.g.m., 49.

¹⁶⁷ Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 249.

¹⁶⁸ Recep BIYIK: a.g.m., 49; Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 345.

Yurt dışı faaliyetler sonucu oluşacak zararın, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması gerekmektedir. Buradaki mantık, yurt dışı faaliyet sonucunda ortaya çıkan zararın, Türkiye’deki kurum kazancından indirilebilmesi için, bu zararı meydana getiren faaliyetten kazanç elde edildiğinde, bu karın kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması şarttır. Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ait istisna, sadece kazanca yani kara ilişkin bir istisna olduğundan bu tür faaliyetler sonucundaki zararlar, indirim konusu yapılamaz.

Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu faaliyetlerden doğan yurt dışı zararların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması ve yurt içi kazanç ve iratlardan indirilmesi mümkün değildir.¹⁶⁹

5422 sayılı KVK’nın 8’inci maddesinin son fıkrasında kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemelerinin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık, istisna kazançlara ilişkin gider ve zararların durumu; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.” şeklinde düzenlenerek, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Emre KARTALOĞLU: “Yeni Kurumlar Vergisi ... ”, 134.

¹⁷⁰ Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU: “Ana Hatlarıyla 5520 Sayılı Kurumlar ... ”, 38.

2.2.3.2.3. Geçmiş Yıl Zararları İle Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Bir Arada Bulunması Durumu

5422 sayılı KVK'nunda yalnızca yurt dışındaki iştiraktan gelen temettüler üzerindeki temettü stopajı mahsup edilebilmekte iken, 5520 sayılı KVK ile yurt dışı iştirakin kurumlar vergisi de mahsup edilebilmektedir. Zarar nedeniyle mahsubu mümkün olmayan vergiler üç yıl ileri taşınabilmekte, geçici vergi dönemlerinde de yurt dışı vergilerin mahsubu mümkün hale gelmiştir.¹⁷¹

Yurt dışında ödenen vergilerin, zarar, istisna v.b. gibi uygulamalar nedeniyle mahsup edilememesi halinde, mahsubu mümkün olmayan bu vergiler, 3 yıl süreyle ileri taşınarak, mahsup hakkı takip eden 3 yılın matrahı üzerinde kullanılabilecektir.¹⁷²

Geçmiş yıl zararları 5422 sayılı KVK'nun 14/7 ile GVK'nun 88'inci maddesi hükümleri doğrultusunda hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecek bir unsur olmayıp üzerinden verginin hesaplanacağı matraha ulaşmak için kurum hasılatından indirilecek bir gider unsuru olarak kabul edilmekte ve uygulanmaktaydı. Yabancı ülkelerde ödenen vergiler ise hesaplanan gelir veya kurumlar vergilerinden mahsup edilecek bir unsur kabul edilmişti.¹⁷³ Ancak;Türkiye'de zarar nedeniyle matrah oluşmadığı dönemlerde vergi hesaplanmadığından, yurt dışında ödenen vergilerde mahsup edilemediğinden, gider kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılıyordu.¹⁷⁴

Bu nedenle geçmiş yıl zararları ile yabancı memleketlerde ödenen vergilerin bir arada bulunması durumunda kurum hasılatından veya gelir unsurlarından öncelikle geçmiş yıl zararları indirilerek üzerinden verginin hesaplanacağı matraha ulaşılacak, daha sonra hesaplanan gelir veya

¹⁷¹ Murat ERİŞTİ: "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubunda Sessiz Devrim", **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 54.

¹⁷² Murat ERİŞTİ: a.g.m., 54.

¹⁷³ A.Murat YILDIZ - Cem TEKİN: "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-II", **Yaklaşım Dergisi**, 100 (Nisan 2001), 149.

¹⁷⁴ Murat ERİŞTİ: a.g.m., 55.

kurumlar vergisinden yabancı memleketlerde ödenen vergiler mahsup edilecektir.¹⁷⁵

2.3. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ZARAR MAHSUBU UYGULAMALARI

2.3.1. Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

2.3.1.1. 31.12.2003 Tarihi ve Öncesine Ait Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25'inci maddesinin (g) bendine göre, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan farkın, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterileceği, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karının vergiye tabi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararının ise zarar kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine VUK'nun geçici 25'inci maddesinin (f) bendine göre ise; 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır, denilmektedir. Kanun maddesinin bu hükmüne göre, 31.12.2003 tarihli bilançolarında yer alan geçmiş yıl zararlarını mükellefler düzeltilmiş olsalar dahi, 2004 yılı hesap dönemine ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde, 1999-2003 yıllarına ait mali zararlarını, mukayyet değerleri ile mahsup etmişler, yani bu zararlarını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamış değerleri ile dikkate almışlardır.¹⁷⁶

¹⁷⁵ A.Murat YILDIZ - Cem TEKİN: a.g.m., 149.

¹⁷⁶ Özgür BORA: "Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 20 (Ağustos 2005), 51.

2.3.1.2. 2003 Yılına Ait Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

338 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ndeki 6 numaralı dipnotundaki; "30.06.2004 tarihli bilançoda görünen ve 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir."ifadeye göre, mükellefler düzeltme yapmış ve bu düzeltme sonucunda geçmiş yıl karlarının taşıma farklarını gider, geçmiş yıl zararlarının taşıma farkını ise gelir olarak dikkate almışlardır. Çünkü, 31.12.2003 tarihli bilançoda yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan karlar veya zararlar verginin hesap edilmesinde kar veya zarar olarak kabul edilmeyecektir.¹⁷⁷

Başka bir anlatımla, 2004 yılına ilişkin enflasyon düzeltmesi yapılırken, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan ,”geçmiş yıl zararları ” hesabında taşıma işlemi nedeniyle artış meydana gelmiş olsa bile VUK'nun geçici 25'inci maddesindeki hükme göre bu artış tutarı, 2004 ve sonraki yıllara ait karlardan mahsup edilemeyecek bir zarar farkıdır. 5228 sayılı Kanunun 11. maddesi ile, VUK'nun geçici 25 inci maddesinin (g) bendinin ikinci fıkrasının değiştirilen ikinci cümlesi ve 5228 sayılı Kanunun 9. maddesi ile, VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin beşinci fıkrasının değiştirilen ikinci cümlesi aynıdır. Bu değişiklikten sonra anılan hükme göre; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu

¹⁷⁷ Selman KOÇ: "Geçmiş yıl Zararları Enflasyon Düzeltmesinde Vergi Adaletsizliğine Neden Olmaktadır", **Vergi Dünyası Dergisi**, 289 (Eylül 2005), 66.

işlemler kar dağıtımı sayılmamaktadır.¹⁷⁸ Böylece dönem karının dağıtımının önündeki engel kaldırılmış olmaktadır.¹⁷⁹

Yapılan değişiklikten de anlaşılacağı üzere, 31.12.2003 bilanço düzeltilmesine ilişkin 5228 sayılı Kanunun 11. maddesi ile VUK'nun geçici 25 inci maddesinde de yer verilmiştir. 5228 sayılı Kanunla her iki maddede yer alan hükme aynı ibare eklenerek, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının sermayeye ilave edilmesi veya düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına da mahsup edilebilmesi mümkün hale getirilmiştir.¹⁸⁰

5228 sayılı Kanunla enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin en son yapılan ilave değişikliklerden önce pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacağı, ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği ve bu işlemin kar dağıtımı sayılmayacağı hüküm altına alınmıştı. 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının (fark hesaplarında yer alan tutarların), 31.12.2003 düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl zararlarından mahsup edebileceği hükme bağlanmıştır.¹⁸¹ Ancak, fiktif geçmiş yıl zararlarını öz sermaye değerlendirme farklarıyla kapatan işletmeler, geçmiş yıl zararları bilançolarında gözükmeyeceğinden dolayı, 2004 yılı enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu hesabı düzeltmeye tabi tutmamışlar, dolayısıyla bu hesaptan kaynaklanan fiktif karlar bu işletmeler nezdinde ortaya çıkmamıştır. Özsermaye değerlendirme farklarıyla, başka bir ifadeyle, sermaye yedekleriyle, fiktif geçmiş yıl zararlarını mahsup eden veya sehven mahsup edemeyen işletmeler arasında

¹⁷⁸ Özgür BORA: a.g.m., 52.

¹⁷⁹ Mustafa UYSAL - Yeşim TANER - Elif BULUÇ: **Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, 92 ve 248.

¹⁸⁰ İsmail IŞIK - Mehmet ÇANKAYA: " Geçmiş Yıllar Zararının Öz Sermayeye İlişkin Olumlu Düzeltme Farkları ile Mahsup Edilmesi Mükellef Lehine mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, 291 (Kasım 2005), 56; Kaan NARİN: "Geçici Vergi Dönemlerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 11 (Kasım 2004), 115; Özgür BORA: a.g.m., 52.

¹⁸¹ Üzeyir EYİMAYA: "5228 sayılı Kanunla Enflasyon Düzeltmesinde Neler Değişti-II", **Maliye Postası Dergisi**, (15 Kasım 2004), 50; Selman KOÇ: a.g.m., 67.

ortaya çıkan bu vergi yükü farklılığı hatalı uygulamanın doğurduğu bir adaletsizliktir.¹⁸²

5228 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklik hükmüne göre, mükelleflere 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi ile oluşan geçmiş yıl zararlarını düzeltme işlemi sonucunda oluşan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarına mahsup edebilme imkanı sağlanmıştır.

2.3.1.3. 2004 Yılı ve Takip Eden Yıllara İlişkin Geçmiş Yıl Zararları

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin A/5 bendinin son fıkrasındaki; matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır, hükmü çerçevesinde, 2005 ve izleyen yıllarda enflasyon düzeltme şartları oluştuğunda, 2004 ve izleyen yıllara ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerindeki mali zararların düzeltilmiş tutarları üzerinden işleme alınması gerekmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 11 no.lu V.U.K. sirkülerinde de, 2004 yılına ait olarak verilen geçici vergi ile yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde, vergi matrahları tespit edilirken K.K.E.G.'ler, vergiden istisna edilmiş tutarlar, geçmiş yıl zararlarının endekslenmiş tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir.¹⁸³

Dolayısıyla 2004 yılı enflasyon düzeltmesi sonucu bilançoda yer alan geçmiş yıl zararı yine mahsup edilemeyecek bir zarar olmakla birlikte, ancak beyannamede gösterilen mali zararlar (2005 ve izleyen yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde.) taşıma katsayısı ile düzeltilerek, düzeltilmiş değerleriyle mahsup konusu yapılabilecektir.

2005 yılı sonunu kadar enflasyon düzeltme şartları oluşmadığından, mükelleflerin 2005 yılına ilişkin geçici vergi beyannameleri ile gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde mahsup edebileceği zararlar, 2004 yılı

¹⁸² Selman KOÇ: a.g.m., 67.

¹⁸³ Kaan NARİN: a.g.m., 107.

beyannamesinde yer alan 2000-2004 yılları arasındaki mali zararları olmuştur.¹⁸⁴

2.3.1.4. Amortisman Tabi Olmayan Kıymetlerin Satılması Halinde Zarar Mahsubu

Amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında satışı halinde yazılabilecek zarar tutarı sınırlandırılmıştır. Amortisman tabi kıymetler dışındaki parasal olmayan kalemlerin satılması durumunda, bu kıymetlerin düzeltilmiş değerleri ile düzeltme öncesi değerleri arasındaki negatif fark (zarar) gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacaktır.¹⁸⁵

5228 sayılı Kanunun 11. maddesi ile VUK'nun geçici 25'inci maddesinin sonuna eklenen (I) bendine göre; bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunacaktır. Şu kadar ki, amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

31/12/2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kalemlerin düzeltme işlemine tabi tutulduktan sonra elden çıkarılması halinde, bunlara ait enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli olarak kabul edilmekteydi. 5228 sayılı Kanunla geçici 25 inci maddenin sonuna eklenen (I) bendi ile aynı esas korunmuş ancak, amortisman tabi olmayan kıymetlerin (hisse senedi, iştirakler, ticari mal, arsalar, v.s.) düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer

¹⁸⁴ Özgür BORA: a.g.m., 52-53.

¹⁸⁵ İsmail IŞIK: **Enflasyon Düzeltmesi (Son Değişiklikler Çerçevesinde Soru ve Cevaplarla)**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2005), 225.

arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı esası getirilmiştir.¹⁸⁶

Bu düzenleme enflasyon düzeltmesi ile getirilen ve düzeltilmiş değerlerin satışı halinde söz konusu düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak alınabilmesi hakkına ciddi bir sınırlama oluşturmuştur.¹⁸⁷ Örneğin; 300.000-TL'ye alınmış bir ticari malın, 31.12.2003 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası düzeltilmiş değeri 500.000.-TL, stok enflasyon farkı 200.000-TL, 2004 yılındaki satış bedeli 400.000.TL'dir. Bu durumda ticari malın satış zararı 100.000.-TL olmaktadır. 31.12.2003 tarihli enflasyon düzeltmesinden doğan değer artışı 200.000.-TL olduğundan, bu ticari malın satışından kaynaklanan 100.000.-TL tutarındaki zarar gider olarak kabul edilmemektedir. Söz konusu zarar vergi matrahının tespitinde "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak ticari kara eklenecektir. Ticari malın 400.000.-TL yerine 250.000.TL'ye satılması halinde ise, ticari mal satış zararı (250.000-500.000.=) 250.000.-TL olacaktır. Ticari kazancın tespitinde bu zararın 200.000.-TL'si "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınacak, (250.000.-200.000.=) 50.000.-TL'si ise zarar olarak kabul edilecektir.¹⁸⁸ Halbuki ticari faaliyetlerde her türlü piyasa koşulları ve bu koşulların meydana getirdiği piyasa fiyatları oluşabilmekte, fiyatların yüksek olduğu dönemlerde satış fiyatı düzeltilmiş değerlerin üzerinde olduğundan, iki fiyat arasındaki fark kar olarak vergilendirilmekte, fiyatların düşük seyretmesi, geriye gitmesi halinde aynı düzeltilmiş değerle satış fiyatı arasındaki fark zarar olarak kabul edilmemektedir. Bu tür, tek taraflı (karı kabul, zararı kabul etmemek) vergisel düzenlemeler vergileme ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Üzeyir EYİLMAYA: a.g.m., 54; Kaan NARİN: a.g.m., 111.

¹⁸⁷ İsmail IŞIK: a.g.e., 226.

¹⁸⁸ Kaan NARİN: a.g.m., 111.

¹⁸⁹ İsmail IŞIK: a.g.e., 226.

2.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Zarar Mahsubu İle İlgili Diğer Düzenlemeler

2.3.2.1. Vergi Terkinine Yol Açan Zararlar

Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesine göre; deprem, yangın, su basması, sel gibi afetler sonucunda, varlıklarının en az üçte birini kaybedenlerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları, zararın derecesine göre tamamen veya kısmen terkin edilmektedir. VUK'nun 278 ve 317'nci maddelerinde de; bu gibi mücbir sebeplerden dolayı, mükellefin tahakkuk ettiği halde henüz tahsil edilmemiş vergi borçlarının terkin edilmesi, ticari veya zirai işletme bünyesinde veyahut kurumlarda meydana gelmiş olan zararın aynı yıl veya müteakip yıllarda diğer gelir unsurlarından mahsubunu önlemez. Başka bir ifadeyle; "Vergi terkinine yol açan doğal afetler nedeniyle, kurumun tahakkuk etmiş borcunun terkin edilmesi, afetin yarattığı zararın ayrıca indirilmesine engel teşkil etmeyecektir."¹⁹⁰

İşletme veya şirket bünyesinde emtia veya sabit kıymetlerde meydana gelen kıymet kaybı, düşük bedelle değerlendirme veya fevkalade amortisman yoluyla sonuç hesaplarına intikal ettirilir, hükümleri bulunmaktadır. Bu suretle meydana gelen zararlar, mahsup yönünden diğer zararlarla aynıdır. Burada kabul edilecek zarar, yalnızca tabii afetin emtia (malzeme vb. dahil) ve sabit kıymetlerde meydana getireceği kayba tekabül eden zarardır.¹⁹¹

2.3.2.2. Vazgeçilen Alacaklardan Doğan Zararın Mahsubu

VUK'nun 324'üncü maddesine göre; konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacağın, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı, alacağın, vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak, 3 yıl içinde doğan zararlarla itfa edilmediği takdirde kar hesabına alınacağı

¹⁹⁰ Şükrü KIZILOĞ: Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, II, 1397.

¹⁹¹ Yılmaz ÖZBALCI: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile), 764.

belirtilmiştir. Madde hükmüne göre; üç yıllık bekleme süresi içinde doğan zarar (alacaktan vazgeçildiği yıl dahil), öncelikle karşılık hesabına alınmış bulunan vazgeçilen alacaktan mahsup edilecektir.¹⁹² Daha önceki yıllarda doğan zarar ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesindeki zarar mahsubu hükümlerine göre mahsup edilecektir.

Bu konuda Danıştay tarafından;

“...firmanın 1964 tarihinde feshi dolayısıyla kanunen bekleme süresi olan 3 yıl gerçekleşmediği yolundaki iddialarını itirazen ileri sürmediğinden dikkate almanın mümkün olmadığı, konkordato anlaşmasının 1963 yılında yapılmış olması itibariyle yükümlünün mezkur yıla ait zararını vazgeçilen alacaktan itfa etmesi gerekirken diğer kaynaklardan sağladığı gelirleri ile mahsup etmiş olmasının VUK'un 324. maddesine aykırılık teşkil ettiği vazgeçilen alacak ile ilgili zarar mahsubunun uygulanışında yükümlünün yanılmış olabileceği, defter ve bilançoda görülen karşılık hesapları kayıtları olayda bir kasıt unsuru çevrilmesinin uygun bulunduğu gerekçesiyle onayan temyiz komisyonu kararı doğrudur”

şeklinde karar verilmiştir.¹⁹³

¹⁹² Şükrü KIZILOĞ: Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, II, 1397.

¹⁹³ Dn. 3. D.'nin, 05.04.1994 tarih ve E:1993/1538, K:1994/1538 sayılı Kararı, (Şükrü KIZILOĞ: Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, II, 1397)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ZARARLARIN MAHSUBUNUN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ZARAR MAHSUBUNUN UYGULAMA AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1.1. Zarar Mahsubuna Esas Olacak Tutar

Gelir ve kurumlar vergisinin birincil esası mükelleflerinin gerçek mali güçlerine göre vergiye tabi tutulmalarıdır. Gelir vergisi uygulamasında safi tutardan, kurumlar vergisinde ise kurum kazancının safi tutarı üzerinden vergilendirileceği esasına uygun düzenlemeler yapılmıştır. Gerçek kişi veya tüzel kişileri, ticari faaliyetleri veya yapmış oldukları faaliyet alanı ile birlikte değerlendirdiğimizde, bir kişinin veya bir tüzel kişiliğin, bir taraftan kazanç ve irat elde ederken, diğer taraftan da zarar edebileceğini birlikte değerlendirmek gerekir. Bunun sonucu olarak, bazı gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan, diğer kaynaklardan doğan zararlar indirilecektir. Bu değerlendirmelere göre, vergilendirilecek gelir dönemselidir. Kanunda tanımı yapılan kazanç ve iratlardan oluşmalıdır, gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınmalıdır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi gruba ayrılmış vergiye tabi gelir unsuru bulunurken, zarar oluşan gelir unsurlarından bazıları zarar mahsup esasının dışında kalmakta, bazıları kısıtlı olarak dikkate alınmaktadır.

3.1.1.1. Menkul Kıymet Sermaye İratlarında

5281, 5436 ve son olarak 5527 sayılı Kanunlarla, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, para ve sermaye piyasası araçlarının vergileme sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan birisi de, aynı türden menkul kıymetler arasında zarar mahsubuna izin verilmesidir. Yani bono

alım satımından elde edilen kardan, hisse senedi alım satımından doğan zararın mahsubu mümkün değildir. Oysa aynı türden kazançlar arasında mahsup imkanı olmalıdır. Bono ve hisse senedinin her ikisi de menkul kıymettir ve her iki kıymetten de alım satım kazancı elde edilmesi mümkündür. Hisse senedi, bono ve vadeli işlemler yani alım satım kazançları portföy yönetimi açısından birbirini dengeleyen alternatif yatırım araçlarıdır. Örneğin, hisse senedinden kar eden bir yatırımcı Vadeli İşlemler Piyasasındaki yatırım aracından zarar edebilir. Bu tür menkul kıymetler ile para ve sermaye piyasası araçlarından doğan zararların birbirlerinden mahsubuna imkan tanınmadan vergi alınmasının haksızlık olacağı açıktır. Bu nedenle, hisse senedi, bono ve vadeli işlem alım satımlarında kar ve zararın mahsubu zorunludur.

İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin alım-satımı için yılın ilk 3 ayı karlı dönemdir. İlk 3 ay kar ederek vergi ödeyen yatırımcının, sonraki dönemlerde zarar etmesi halinde 3 aylık dönem için ödenen verginin yıl sonunda verilen beyanname ile Maliye Bakanlığı'ndan hangi sürede alınabileceği netleştirilmelidir. Aynı durum A bankası veya aracı kurumundan elde edilen kazançtan B bankası veya aracı kurumundaki zararın indirilmesi için verilecek beyannameler içinde geçerlidir. Mali idarenin verginin beyanı ve ödenmesi için öngördüğü süreler gibi, ödenen ancak mükellefe iadesi gereken vergiler içinde belli bir geri ödeme süresi tespit etmesi adil ve doğru bir işlem olacaktır. Bu ve benzeri nedenlerle, vergi sistemimizdeki menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin verginin genellik, adalet, eşitlik, ilkelerine uygun olduğu söylenemez.

3.1.1.2. Diğer Kazanç ve İratlarda

Diğer kazanç ve iratların, gelirin toplanması ve beyanında, yalnızca gelir getirici veya gelir arttırıcı faaliyetler olarak dikkate alınması, zarar halinde diğer kaynaklardan mahsup edilememesi ve bu yönüyle dikkate alınıyor olması, bu gelir unsurunda mutlaka kazanç ve irat sağlanacağı anlamına

gelmemektedir. Kanun metnindeki parantez içinde yer alan hüküm, diğer kazanç ve irat sınıfına giren faaliyetlerden de zarar doğabileceği olasılığını içermektedir. Diğer kazanç ve iratlara giren herhangi bir işlemde kaynaklanan bir zararın, yine diğer kazanç ve irat sayılan başka kazançlardan mahsup edilip edilemeyeceği ise, üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur.¹

Gelişmiş bazı Avrupa ülkelerinde de uygulandığı üzere, aynı faaliyet alanı veya aynı ticari organizasyon veyahut aynı gelir unsuruna bağlı faaliyetlerden doğan zararların birbirinden veya diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsubuna imkan tanınmalıdır. Nasıl ki kurum kazancı konusunda böyle bir ayırım yoksa ve kurum kazancı bir bütün olarak değerlendiriliyor ise, gelir vergisi uygulamasında da bütün gelir unsurları arasında mahsuplaşma olabilir.

3.1.2. Zararların Takip Eden Yıllara Nakledilmesinin Gerekliliği

Gerçek kişi ve tüzel kişilerde, ekonomik ve ticari faaliyetleri bir yılla sınırlandırmak doğru değildir. Çünkü, ekonomik ve ticari faaliyetler uzun süreler ve yıllarca devam edebilir. Bu durumda, bir yılın zararının ertesi yıla devredilmesi vergileme açısından nasıl değerlendirilebilir? Konu iki açıdan değerlendirilebilir; birincisinde, takvim yılı veya hesap dönemi olarak bir yıl veya dönem olarak kazançtan varsa o yıl zararın mahsup edilmesi, ikincisinde ise faaliyet sonucu doğan zarar varsa bunun takip eden yıl/yıllara devredilebilmesidir. Bir hesap döneminin sonuçlarının diğer hesap dönemlerine aktarılmaması durumunda, daha sonraki yıllarda oluşacak veya oluşması muhtemel zararları karşılamak için her hesap döneminin sonunda karşılık ayırma zorunluluğu ortaya çıkabilecektir. Aksi halde, zarar edilen yıllarda vergi ödenmese bile, zarar sermayede azalma meydana getirecektir ve takip eden yıllarda ödenen vergi, kısmen sermayenin de vergilenmesi sonucunu doğuracaktır. Diğerinde ise, bir hesap döneminde meydana gelen

¹ F.Onur YILDIZ: a.g.m., 143.

zarar, ekonomik ve ticari faaliyetin devamı sonucunda müteakip yıllara devredilerek, ilk sermayeye dokunulmayacak, zarar sermayede her hangi bir azalma meydana getirmeyecektir. Vergi uygulamalarımızda ikinci yöntemin kabul edilmesi ile, gerçek ve tüzel kişilerin kazanç ve iratlarından karşılık ayırarak, gelirinin bir kısmının fiilen vergi dışı bırakılmasının önüne geçilmiştir. Çünkü, gelir ve kurumlar vergisinde, kazancın ve iradın bir kısmının dahi vergi dışı bırakılması, verginin genellik ilkesine aykırıdır. Bu durum vergi sisteminin bütünlüğünü de bozar. Bu nedenle cari dönemde mahsup edilememiş zararların gelecek yıl/yıllara nakledilmesi, gelişen ve büyüyen dünyada bir zorunluluk haline gelmiştir.

3.1.3. Beş Yıllık Süre Bakımından Zarar Mahsubu

Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında, geçmiş yıl zararlarının 5 yıl nakledilmesine izin verilmiştir. Ekonomik ve ticari faaliyetlerin bir, iki yıllık bir süre ile sınırlandırılması doğru olmadığından, kanun koyucu yeni işe başlayan bir gerçek kişi veya yeni faaliyete başlayan bir şirket için bu sürelerin kısa sayıldığını ve ekonomik ve ticari faaliyetlerin bir bütün olarak kabul edilmesi gerektiğinden hareketle, 5 yıllık bir mahsup süresi öngörmüştür. Gelir ve kurumlar vergisinde bu sürenin aynı olması kanunlar arasında birliktelik ve bütünlük sağlanması, vergi sisteminin uyumlu olması açısından önemlidir.

3.1.3.1. Menkul Sermaye İratlarında Zararların Mahsubu

Aynı türden menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararlar bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazançlardan mahsup edilebilmektedir. Burada, zarar mahsubunun yapılabilmesi için aynı takvim yılının değişik dönemlerinde menkul kıymet alım satımı sonucu oluşan zarar, o yılla sınırlı olarak elde edilen diğer menkul sermaye iratlarından mahsup edilmektedir. Menkul sermaye piyasalarında, ülkemizde yaşanmış olan ekonomik krizler ve dalgalanmaların yarattığı etkiler, menkul kıymetlere yatırım yapanlar

açısından (özellikle borsa yatırımcıları) zararların gelecek yıllara taşınmasını gerekli kılmıştır. Çünkü, bir yıl zarar eden yatırımcının zararını müteakip yıla nakledememesi, ikinci ve sonraki yıllarda kar ederek zararını ortadan kaldırma imkanını yok ettiğinden bu yatırımcıların sermaye piyasalarından ayrılmasına neden olacaktır. Yatırımcıların; ekonomik istikrarın olmaması, sermaye piyasası araçlarının ekonomik parametrelerden daha çok siyasal söylem ve eylemlerden etkilenmesi ve bu tür durumlarda zararların gelecek yıllara nakledilememesi piyasaları olumsuz etkiler ve portföyleri azalan yatırımcılar başka yatırım alanlarına veya daha çokta risksiz olan faiz ve repoya yönelirler. Bu nedenle menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararların aynı takvim yılı içerisinde elde edilen kazançlardan mahsubu yeterli sayılmamaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki düzenlemelere paralel olarak, menkul kıymet alım satımı sonucu oluşan zararların 5 yıl nakledilebilmesi ve bu süre içinde zarar mahsubuna imkan verilmesi uygun olacaktır.

3.1.3.2. Süre Bakımından Zarar Mahsubunda Özellik Taşıyan

Durumlar

Türk vergi sistemindeki beyan esasına göre vergilendirmede, geçmiş yıl zararlarının indirilebilmesi, vergilemenin kesintisiz devam etme şartına bağlıdır. 5 yıllık zarar mahsup süresi içinde, aradaki dönemlerden birisinde vergi kesintisi olursa, yani vergileme için beyan yapılmamışsa, önceki dönem zararlarının indirim hakkı kaybedilir. ²

Vergi uygulamalarımızda zarar mahsup süresi beş yıl olarak belirlenmiştir. Buradaki yıl, 01.01'den başlayıp, 31.12'ye kadar olan ve oniki aydan oluşan takvim yılını ifade etmektedir. Ancak, kurumlarda özel hesap dönemi kazançlarının takvim yılına göre değil, özel hesap dönemi itibarıyla yapılması gerekmektedir.

² Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 556.

3.1.4. İş Ortaklıklarında Zarar Mahsubu

İş ortaklıkları GVK'nun 42'inci maddesi kapsamındaki inşaat ve onarım işleri için kurulmakta, iş sona erdiğinde ise ortaklıkta sona ermekte ve mükellefiyette sadece yapılan bu işle sınırlandırılmaktadır. İş ortaklığının ikinci bir inşaat ve onarım işini alması halinde iş ortaklığı adi ortaklığa dönüşmekte ve iş ortaklığı olmaktan çıkmaktadır. İşin bitiminde yapılan tek bu işle ilgili vergisel ödevlerin tamamlanması ile mükellefiyette sona ermektedir. Ancak, mevzuattaki düzenlemeler iş ortaklığının kar sağlayacağı ve vergi ödeyeceği mantığı üzerine yapılmış olmalı ki, iş ortaklığının yapmış olduğu inşaat ve onarım işinin zararlar sonulanmsı halinde bu zararın ne şekilde indirim konusu yapılacağı hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır.

İş ortaklığı hukuki olarak adi ortaklık statüsü taşıdığından, nasıl ki adi ortaklıkta ortaklık faaliyetinden doğan kazanç ve zarar, ortaklarının kendi bünyesinde doğan kazanç ve zarar ise, iş ortaklığının ortaklarının kazanç veya zararları da bu şekilde değerlendirilmelidir. Çünkü, zarar olduğunda, devamlılığı olmayan, sürekliliği kanunla sona ermiş olan iş ortaklığı içinde zarar mahsubu mümkün olmayacağına göre, ticari kazanç veya kurum kazancı hesaplanırken iş ortaklığının ortaklarının payına düşen zararın mahsup edilmesi gereği doğmaktadır.³

İş ortaklığı tek bir işle sınırlandırıldığı için, yapılan işten doğan zararın daha sonraki kazançlardan düşülmesi söz konusu olamaz. Bu nedenle, zararın ortakların kendi bünyelerinde mahsup edilmesinden başka are gözükmemektedir.

3.1.5. Zararların Geriye Doğru Götürülmesi

5520 sayılı KVK'nın tasarı taslağında, zararların ileriye doğru yansıtılması, yani müteakip yıllara nakledilmesi ve "zarar mahsubu ve diğer

³ Yılmaz ÖZBALCI: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 273-274.

indirimler” içinde doğan zararların geriye yansıtılmasına ilişkin düzenleme yapılmış, ancak zararların ileriye yansıtılması yasalaşan metinde hüküm altına alınmışken, şirketlerin zararlarının geriye doğru götürülmesine ilişkin hükümler yasa metninde yer almamıştır.⁴ Bunun nedeni, Yürütme Organı ve Gelir İdaresinin, gelir kaybına neden olabileceği ve uygulamada sıkıntılar doğurabileceği, iş yükünü artıracığı için bu uygulamanın hemen yürürlüğe girmemesi gerektiğini düşüncelerinden kaynaklanmıştır. Gelir idaresinin bir kısım yöneticileri tarafından, devletin yatırımcıların zararının bir kısmını üstlenmesi gerektiği, vergi sistemimizde uygulama bakımından bugüne kadar ileriye dönük zarar mahsubunun yapıldığı, geriye yansıtılması açısından zararların bir yıl geriye götürülmesinin mümkün olabileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte, birçok Avrupa Birliği ülkesinde (İtalya, Belçika, Yunanistan, Lüksemburg, Portekiz, Danimarka, İspanya, İsveç gibi) zararların geriye taşınmadığını, geriye dönük zarar mahsubunun ekonomik ve mali politikaları bozacağını, vergi sistemimizde bunun uygulanmasının doğru olmayacağını savunanlarda bulunmaktadır.

Mahsup edilemeyen zararların şirketin isteği halinde geçmiş yıl veya yılların kazancından mahsubu durumunda; geçmiş yıl ödenmiş vergilerin mükellefe iade edilmesini gerektireceğinden ve de bütçe uygulamalarına zarar verebileceğinden, şimdilik teorik planda kalmakta, uygulanması için biraz zamana ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.⁵

Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde (Almanya, Hollanda, İngiltere) zararların 1 yıl, maksimum 3 yıl kadar geriye yansıtılması mümkündür. Avrupa Birliği’nin bir kısım ülkeleri incelendiğinde, zararların önceki yıl gelirlerinden mahsubuna izin veren ülke sayısının azlığı, yani zararlar geriye aktarılamaz hükmünü uygulayan ülkelerin çoğunlukta olması ve geriye aktarıma izin veren ülkelerin ekonomik yapıları da göz önüne alındığında; Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde ülkemiz vergi sisteminin uyumlaştırılması bağlamında

⁴ Selahattin TUNCER: "Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nda Yer Alan Önemli Değişiklikler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 32 (Ağustos 2006), 16.

⁵ Şükrü KIZILOĞLU: "Kurumlar Vergisinde Neler Değişiyor", *Hürriyet* (22.11.2005), [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-11-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-11-2005(1).htm), E.T. 24.09.2006

zararların geriye aktarılamaz oluşu uygun görülmektedir. Zaten zararların geriye aktarılmaması, kamunun kaynak kaybını önlemesi açısından gelir idaresinin istediği bir durumdur.

3.1.6. Konsolide Kurumlar Vergisi Beyanı

Kurumlar Topluluğu Vergilemesi gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde (A.B.D., İngiltere, Hollanda, Fransa, Almanya, Avusturya, Japonya, Yeni Zelanda, Rusya) yaygın ve etkin olarak kullanılmakta, ülkemizde ise Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'na "Konsolide Kurumlar Vergisi Beyanı" başlığı altında konulmuş, ancak yasalaşan Kanun metninde bu düzenlemelere yer verilmemiştir.⁶ Yeni KVK Tasarısı gerekçesinde; şirketler topluluğunun, vergi kanunları ile sağlanan vergisel avantajlardan şirketlerin tam ve zamanında yararlanabilmesinin önündeki engellerin kaldırılmasının amaçlandığı belirtilmiş, topluluk şirketlerinin konsolide kara ulaşmak amacıyla verimlilik ve uzmanlaşmayı dikkate alarak hukuki birleşme yapmalarını ve ekonomik gereklere uygun şirket yapılanmalarına gitmelerini, örtülü kazanç aktarımına konu olabilecek bir takım işlemleri yapmalarını önlemek düzenlemenin amacı olarak belirlenmiştir.⁷

Kanun'un tasarı şeklinde, 13'üncü maddeye eklenen (d) bendi ile, " Tam mükellefiyete tabi kurumlar ve bu kurumların sermayesinin doğrudan ve dolaylı olarak %90 ve daha fazlasına sahip oldukları diğer tam mükellefiyete tabi kurumlar, aynı hesap dönemi kullanmaları koşuluyla kazançlarını birleştirecekleri tek bir konsolide kurumlar vergisi beyannamesine göre vergilendirilebilirler." olarak düzenlenmişti. Aralarında ortaklık ilişkisi bulunan ve grup olarak nitelenen bu kurumların konsolide kurumlar vergisi beyannamesi, ilgili olduğu dönemlerden önceki dönemlere ait mali zararları ve kullanılmamış istisnaları, topluluk üyesi şirketlerin bu beyanname matrahı içindeki mali karlarını aşmamak koşuluyla vergi matrahının hesaplanmasında

⁶ S.Saygın EYÜPGİLLER: "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Yabancı Ülkeler Mevzuatı Işığında Kurumlar Topluluğu Vergilemesi", **Yaklaşım Dergisi**, 157 (Ocak 2006), 158-160.

⁷ S.Saygın EYÜPGİLLER: a.g.m., 160; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 17.05.2006

dikkate alınabilecekti. Bu düzenleme ile kurumlar topluluğu vergilemesi bakımından, grup şirketlerinin her birinin ayrı ayrı beyanname vermeleri ve beyannamelerle ilgili işlemlerin şirketler ve kurumlarda yol açtığı aşırı iş yükü, israf ve zaman kaybıda azalmış olacaktı.⁸

Avrupa Birliği'nin lokomotif ve gelişmiş ülkelerinde ve diğer gelişmiş ülkelerde uygulanan konsolide beyan esasının, ülkelerin büyük çoğunluğunda şirketleşme, holdingleşme, kartelleşme ve gruplaşmaların çağın gerekleri doğrultusunda arttığı bir dönemde, Yeni KVK tasarısında yer aldığı halde, yasalaşmaması AB uyum sürecinde bir uyum eksikliğine daha neden olmuştur. Konsolide beyan, vergi güvenliğini sağlama amacı taşıdığından, Kanun koyucu tarafından Türk Vergi Sistemi'ne dahil edilmesi önemli bir gelişme ve yenilik olacaktır.

3.2. DEVİR VE TAM BÖLÜNME VE TASFİYE AÇISINDAN ZARAR MAHSUBUNUN İNCELENMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde; Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinin, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

⁸ S.Saygın EYÜPGİLLER: a.g.m., 160; ayrıca, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/> ; Selahattin TUNCER: a.g.m., 16.

3.2.1. Devir ve Tam Bölünmenin Gerekliliği

Türkiye'nin yıllardır içinde bulunduğu ekonomik ve mali yapı, şahısların ve şirketlerin kısa vadeli kararlar almasına, ileriye dönük ve uzun vadeli projeksiyonlarla ve perspektifle bakılamamasına, üretim ve yatırımdan daha çok, az riskli olan faiz, repo ve dövizle yatırım ile finansman sağlanmasına ve zamanında doğru ve yerinde verilmiş kararlarla kurulan şirketlerin ekonomik ve mali verimliliklerini kaybetmeleri ve verimsiz bir yapıya dönüşmesine, vergi sistemimizdeki yetersizliklerin ve eksikliklerin şirketlerin yeniden yapılanmasını zorlaştırmasına neden olmuştur. Bu gibi hususlar dikkate alındığında, ekonominin bir bütün olarak etkinlik ve verimlilik artışı ve rekabet avantajı sağlayabilmesi için şirketlerin devredilerek veya bölünerek yeniden yapılanmasına imkan sağlayacak düzenlemelere gidilmesi bir gereklilik ve zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.⁹

Vergi kanunlarında eskiden birleşme ve devir halleri düzenlenmiş ve bazı koşullara uyan devir işlemlerinin vergisiz olarak yapılmasına izin verilerek, imkan sağlanmışken, bu güne kadar bölünmeyle ilgili bir düzenleme yapılmamış, vergisiz bölünme işlemlerine imkan sağlanmamıştır. Değişen ve dönüşen dünyanın şartları şirketlerin birleşmelerini ve mali yapılarını güçlendirerek, uluslar arası arenada rekabet edebilmelerini zorunlu hale getirmiştir. Ülkemizin Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları çerçevesinde, dolaysız vergiler alanında yapması gereken düzenlemelerden birisi de, vergi kanunlarında şirketlerin devrini, bölünmesini ve hisse değişimini kolaylaştırıcı, kalıcı mahiyette hükümler getirmektir.¹⁰ Bu zorunluluk, 5520 sayılı yeni KVK ile devir ve tam bölünme önündeki engellerin kaldırılması kapsamında giderilmeye çalışılmıştır.

KVK'nın Madde gerekçelerinde "ekonomik faaliyetin ana amacı kar elde etmek olmakla beraber, zaman zaman faaliyet bazı kurumlarda zararla sonuçlanmaktadır. Bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar

⁹ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, E.T. 02.08.2006

¹⁰ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, (Ankara Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Aralık 2002), 726.

kazandırılması için, bu kurumların zararlarının Kanun'da belirtilen sınırlamalar çerçevesinde, devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkan verilmektedir" denilerek düzenlemenin amacı net bir şekilde ortaya konulmuştur.¹¹

3.2.2. Devir ve Tam Bölünmenin Uygulama Esasları

Türk Ticaret Kanunu'na göre; bir şirketin aynı nev'iden olan bir başka şirketi tamamıyla devralarak ortadan kaldırması yani tasfiyesiz infisahı sonucu devralınan şirketin ortaklarına, devralan şirketin bir kısım hisselerinin verilmesi mümkündür.

5520 sayılı KVK'nın 19 ve 20'inci maddelerinde devir, bölünme ve hisse değişimine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmış ve söz konusu şartlar, 5422 sayılı Kanun'un 37'inci maddesindeki şartlara göre bir değişikliğe uğramamıştır. Devralan şirket, devraldığı şirketin "külli halefi" olduğundan, devralan şirket, devraldığı şirkete ait tüm haklara ve bu şirketin geçmişiyile ilgili tüm sorumluluklara sahiptir. Devralma işleminin belli şartlarla yapılması halinde, devralma nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanmamakta yani vergisiz devir yapılmaktadır. Kanun maddesinin hükmüne göre, vergisiz devir için, devrolunan ve devralan şirketlerden her ikisinin de kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin tüm kalemleriyle ve aynı rakamlar üzerinden, bütün olarak devralınarak, devralan şirketin bilançosuna dahil edilmesi gerekmektedir. Bu şartlara uygun olarak devralınan şirketin, devrinin tescil edildiği tarih itibarıyla verilen kurumlar vergisi beyannamesindeki vergisel zarar ve devralınan kurumun daha önceki 5 yıla ait olup devir tarihine kadar kullanamadığı diğer zarar mahsup hakları, devralan kurum tarafından ve kalan süre ile sınırlı olarak kullanılabilir.¹²

¹¹ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, E.T. 02.08.2006

¹² Mehmet MAÇ: a.g.m., 57.

Bu devir işleminde yeni KVK'nın 20'inci maddesindeki şartlara da uyulmuş olması gerekir. Yani devralınan şirket için devir tarihi itibariyle hazırlanan ve müştereken imzalanan kurumlar vergisi beyannamesinin ve daha önce verilmemişse devralınan şirkete ait bir önceki dönem kurumlar vergisi beyannamesinin, devrin ilanından itibaren 30 gün içinde devralınan şirketin vergi dairesine verilmesi, devralan şirketin devraldığı şirkete ait tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini belirten bir taahhütname vermiş olması gerekir.¹³

3.2.3. Devir ve Tam Bölünmede Zarar Mahsup Süresi

Devralınan kuruma ait zararların mahsubunda, devralan kurum tarafından 5 yıllık süre göz önünde tutulacaktır. Örneğin, 2005 yılına ait zararını mahsup edememiş bir şirketin devralınması halinde, devralan şirket tarafından zarar mahsubunun en son 2011 yılında yapılması gerekir. Devralan şirketin, zararı mahsup edecek kadar kazancının olmaması halinde, zarar mahsubu 2011 yılında kullanılmazsa 5 yıllık süre sınırı nedeniyle, izleyen yıllarda kullanılamaz.

Devir ve tam bölünme sonrası devralan şirketler tarafından mahsup edilecek zararlar için, zarar mahsubunun genel esaslarına uyulacağı bilinmektedir. 5 yıllık zarar mahsup süresi devir halinde de geçerlidir. Ancak, bu sürenin, devir alınan ve devir alan kurum açısından toplu olarak mı yoksa her biri için ayrı ayrı dikkate alınacağı konusunda açıklık bulunmamaktadır. Zarar mahsubunun mantığı ve uygulama biçimi, sürenin toplu olarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Ancak, devir ve tam bölünme hallerinde, beş yıllık zarar mahsup süresinin, devreden ve devralan şirkette ayrı ayrı kullanılması mümkün olmamakla beraber, gelir idaresinin konuyu açıklığa kavuşturması ve kesinleştirmesi yerinde olacaktır.¹⁴

¹³ Mehmet MAÇ: a.g.m., 57.

¹⁴ Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 711.

3.2.4. Beyanname Tevsik Şartı

Devralan kurum tarafından, devralınan şirketin devirden önceki zararlarının mahsubunun yapılabilmesi için, devralınan şirketin son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şarttır. Ayrıca, devralan kurum tarafından, devralınan kurumun son beş yıla ait beyannamelerinin kanuni sürelerinde verildiğinin tevsiki şarttır. Bunu tevsik edemeyen kurumların devir ve tam bölünme sonucunda devraldıkları kurumlara ait zararları mahsup etmeleri mümkün değildir. Kanundaki bu düzenlemenin amacı, beyannamelerini kanuni sürelerinde veren mükellefleri korumak, beyan esasını teşvik etmek ve vergi güvenliğini sağlamaya çalışmaktır.

3.2.5. Devir ve Tam Bölünmede Mahsup Edilecek Zarar Tutarı

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından devir ve bölünmede, vergi uygulamaları açısından diğerlerinden daha fazla öneme sahip konulardan birisi, mahsup edilecek zararın özsermaye ile sınırlandırılmasıdır. Diğerleri ise faaliyete kesintisiz beş yıl devamın şart koşulmasıdır. 5422 sayılı Kanunda mahsubuna izin verilen zarar tutarı, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, devir alınan veya bölünme nedeniyle münfesi hale gelen kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları mahsup edilebilecek iken 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile mahsup edilecek zarar tutarı “aktif toplamı” ile sınırlandırılmıştı. 5520 sayılı KVK’nda ise bu tutar özsermaye ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırmanın amacı, mükelleflerin hiçbir faaliyeti olmayan, tamamen zararlı kurumları devralarak vergiden kaçınma yoluna gitmelerini önlemek ve zarar mahsup imkanının amacına uygun kullanımını sağlamak üzere, mahsup edilecek zarar tutarının, özsermaye ile sınırlandırılması öngörülmüştür. Başka bir anlatımla, yeni Kanun’daki bu değişiklik çok açık olarak zarar satın alınması işlemlerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Bu düzenlemeye göre, aktif toplamı 1000 birim, borçları 800 birim olan bir kurumun devir veya bölünme suretiyle infisah etmesi halinde, devredilecek kurumun özsermaye tutarı kadar (yani 200 birimlik) zararı, devralan kurum tarafından mahsup edilebilecek zarardır. Bu ciddi bir sınırlamadır. Burada, özsermayeden kastedilen, kanunun gerekçesinde ve Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış olan, devralınan kuruma ilişkin bilanço aktif toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunacak tutardır.¹⁵

Bir başka ifadeyle özsermaye; ödenmiş sermaye ile birlikte, şirketin dönem karı, dönem zararı, geçmiş yıllar zararı gibi unsurları da kapsadığından, zararın büyüklüğüne göre “negatif bir tutar” dahi olabilmektedir. Bu durumda, “negatif özsermaye” ortaya çıktığı için alıcı firma tarafından mahsup edilebilecek bir zarar tutarı kalmamaktadır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bir başka hükmüne göre, negatif özsermayeye sahip olsa bile, mali zararı bulunan şirket bünyesinde birleşme(devir) gerçekleştirildiğinde, zararın matrahtan tümüyle indirilebilmesi mümkün olabilmektedir.¹⁶

Devir alma veya devir etme durumlarında zamanlama da büyük önem taşımaktadır. Şöyleki; özsermaye sınırlaması olduğundan, şirketin sermayesinin 1000 birim ve zararın da 500 birim olduğu varsayılırsa, bu durumda zararın tamamı devralan şirket tarafından mahsup edilebilecektir. Ancak, sermaye aynı iken, bu zararın 900 birim olması durumunda, mahsup edilebilecek zarar tutarı 900 birim değil, yalnızca 100 birim olacaktır. Çünkü, zarar miktarı arttıkça, mahsup edilebilecek bir zarar tutarı kalmayacaktır. Vergi uygulamaları bakımından, zarar tutarı çok artmadan, zararı bir noktada kesmek ve zarardan dönmek vergisel bir avantaj ve yükten kurtulmayı beraberinde getirebilecektir. Bu noktada, devir ve tam bölünme için, zamanlama ve dönemin iyi belirlenmesi, zarar mahsubundan yararlanmak

¹⁵ Serbülent BAYRAK: "Vergide 'stop-loss' bereketi" 23.08.2006
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=48062&YZR_KOD=125&ForArsiv=1 E.T. 29.08.2006

¹⁶ A.Haydar YILDIRIM - Serbülent BAYRAK: Kurumlar Vergisi Kanunu, TÜRMOB Sirküleri, www.referansgazetesi.com, E.T. 29.08.2006

isteyenler için iyi bir fırsat olacak ve mükellefler bu işten fayda ve kazanç sağlayacaklardır. Aynı zamanda, zarardan kurtulamayan şirket, devralan şirket tarafından kar eder hale getirilebilirse, bu şirket ekonomiye tekrar kazandırılmış olacak ve ekonomide ortaya çıkabilecek bir kaynak israfı da böylece önlenebilmiş olacaktır.¹⁷

3.2.6. Faaliyete 5 Yıl Daha Devam Zorunluluğu

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından devir ve bölünmede, vergi uygulamaları açısından diğerlerinden daha fazla öneme sahip konulardan bir diğeri ise devralınan şirketin son beş yıla ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve bu şirketin faaliyetine en az beş yıl süreyle devam edilmesinin şart olmasıdır.¹⁸ Buradan anlaşılan, faaliyetin devam ettirilmesi yeterli olup, devirden sonra faaliyet hacminin küçülmesi, zarar mahsup hakkını azaltmayacak ve kaldırmayacaktır.¹⁹ Yine Kanun'un gerekçesinde, devralınan kurumun faaliyetine devam edilmesi, zarar mahsubu imkanı elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmaması gerektiği ifade edilmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde uygulamadan yararlanılmasına izin verilmemektedir.²⁰ Ancak, faaliyetin sınırlandırılmaması ifadesinin çok da açık olmadığı ortadadır. Örneğin, cironun büyük bir erozyona uğraması veya kapasite kullanımının birçok sebeple düşmesi hallerinin faaliyetin sınırlandırılması olarak kabul edilip edilemeyeceği konusu tartışılabilir ve ihtilaflara yol açabilecek bir konudur.²¹

Ayrıca, devralınan şirketin devir tarihinde hiçbir faaliyetinin bulunmaması durumunda ne olacağı açık değildir. Devralınan şirketin daha

¹⁷ A.Haydar YILDIRIM - Serbülent BAYRAK: www.referansgazetesi.com, E.T. 29.08.2006

¹⁸ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> E.T. 02.08.2006

¹⁹ Mehmet MAÇ: a.g.m., 58.

²⁰ Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> E.T. 02.08.2006

²¹ A.Haydar YILDIRIM - Serbülent BAYRAK: www.referansgazetesi.com, E.T. 29.08.2006

önceki faaliyetinden farklı da olsa bir faaliyete başladıktan sonra devralınması ve bu faaliyetin devralan şirket tarafından sürdürülmesi hallerinde, devralınan şirketin eski faaliyet kolunda uğradığı zararların devralan şirket tarafından kullanılmasına hiçbir engel yoktur.²²

3.2.7. 01.01.2006-21.06.2006 Dönemine Ait Devir Ve Tam Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

5520 sayılı KVK'nun zarar mahsubuna ilişkin 9'uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 01.01.2006 ile 21.06.2006 tarihleri arasında devralınmış olan şirket zararlarının devralan kurum tarafından mahsubunda 5422 sayılı KVK'nın mükerrer 14'üncü maddesinin değil, 5520 sayılı KVK'nın hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Devir ve tam bölünme 01.01.2006 tarihi ile 21.06.2006 tarihleri arasında yapılmış ve Kanun maddesi yayımlandığı tarih olan 21.06.2006'dan geçerli olsa idi, bu durumda 21.06.2006 tarihine kadarki devir ve tam bölünme işlemlerinde 5422 sayılı KVK hükümleri uygulanacaktı. Dolayısıyla bu tarihler arasında devralınmış şirketlere ait zararların mahsubunda devralan şirket açısından mahsup edeceği zarar tutarı aktif toplamı kadar olacaktı. Ayrıca, devralan şirket devraldığı şirketin faaliyetine kesintisiz beş yıl devam şartından da kurtulmuş olacaktı. Bu da, mükelleflere vergisel avantaj sağlayacaktı.

5520 sayılı KVK'nın, bu yürürlük hükmü Anayasa'ya, kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırıdır. Anayasa'ya göre, bu yürürlük hükmünden dolayı zarar gören mükelleflerin haklarını hukuki yollardan arayabilmeleri mümkündür.²³

²² Mehmet MAÇ: a.g.m., 58.

²³ Mehmet MAÇ: a.g.m., 59.

3.2.8. Zararlı Şirketlerin Kar Eden Şirketlere Devredilmesinin Vergisel Avantajı

Serbest piyasa ekonomisine geçilmesiyle, ağır rekabet şartları gereği ve ağır vergi yüklerini kısmende olsa hafifletme olanaklarına sahip olma istekleri, şirket devirleri veya devralma yoluyla şirketlerin birleşmelerini teşvik edici etki yapmaktadır.²⁴

Son yıllarda özellikle yabancı yatırımcıların da artan ilgisiyle beraber hız kazanan şirket devirleri, birleşmeleri ve bölünmeleri doğurdıkları vergisel sonuçlar açısından önem arz etmektedir.

KVK'nun 9'uncu maddesinde, Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinin belli şartlara bağlı olarak mümkün olduğu belirtilmiştir.

Karlı şirketlere devrolunan zararlı şirketlerin zararları da yukarıda sayılan esaslara göre, karlı şirketler tarafından kurum kazançları hesaplanırken indirim konusu yapılabilecektir. Böylece kurumlar vergisi yükünde bir azalma olacağından zararlı şirketi alan karlı şirkete bir vergisel avantaj sağlanmış olacaktır. Çünkü, karlı firmaların devir yoluyla birleşmelerinin kurumlar vergisi yükünü azaltma avantajı yoktur.²⁵

Şahıs şirketi diğer bir şahıs şirketine, bilançosunun aktif ve pasifindeki değerlerin aynı miktarı ile devredilirse; VUK'nun değerlendirme hükümleri kapsamında değerlendirilerek, yeni değer üzerinden, devreden veya birleşen şirketin ortakları gelir vergisi ödemekle yükümlüdürler. Ancak, sermaye şirketlerinin diğer bir sermaye şirketine devrinde KVK'nda belirtilen koşullar

²⁴ Emrullah DAMAR: "Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-II", **Yaklaşım Dergisi**, 157 (Ocak 2006), 151.

²⁵ Bülent ŞİŞMAN: **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003), 338 -339.

çerçevesinde yapılan devirlerde kolaylıklar sağlanması, zarar indirimi nedeniyle vergileme olmaması veya daha az olması, şahıs şirketlerine nazaran vergi avantajı sağlamaktadır.²⁶

Özet olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sağlanan bu hakkın amacı geçmişte problem yaşayan firmaların canlandırılarak ekonomiye ek bir kazanç sağlanmasıdır. Konunun vergisel avantajı ise esas olan bir işlemin yan ürün olarak teşvik edici bir nitelik taşımaktadır.

3.2.9. Tasfiye Halinde Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (c) bendinde; "Bu maddeye göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11 inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır." denilmektedir. Ancak, burada tasfiye karı hesaplanırken, söz konusu 9'uncu maddedeki zarar mahsubu hükümlerinin ne şekilde dikkate alınacağına dair bir açıklık ve netlik bulunmamaktadır. Çünkü, zarar mahsubu ile ilgili madde metninde tasfiye ifadesi hiç kullanılmamış ve tasfiye durumunda zarar mahsubunun ne şekilde yapılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; geçmiş yıl zararlarının, zararın doğduğu yılı takip eden beşinci yıl sonuna kadar elde edilen kurum kazancından indirilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, tasfiye karı hesaplanırken indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerin hepsinin veya bir kısmının bulunduğu durumlarda öncelik sırasının nasıl olacağı da önem taşıyan konulardandır (Md. 8-11). Bu sıralama Kanun sistematikteki madde sıralamasına göre mi olmalı, yoksa indirim yaparken teknik bir sıralama mı uygulanmalıdır? Örneğin, önce indirilecek giderler, sonra zarar mahsubu, daha sonra diğer indirimler mi indirilecek, yoksa önce ar-ge indirimi, sonra bağış ve yardımlar, daha sonra geçmiş yıl zararları v.b. gibi indirim şekli mi uygulanacaktır?

²⁶ Güneri ERGÜLEN – Hayrettin ERDEM: **Vergi Avantajları**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1998), 331.

3.3. YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirim imkanının getirilmesindeki amaç, tam mükellefiyet gereği nasıl ki yurt dışı kazançları Türkiye’de vergi matrahına dahil ediliyorsa, yurt dışı zararların da Türkiye’de vergi matrahı tespit edilirken menfi unsur olarak dikkate alınabilmesidir. Yurt dışı faaliyetlerden oluşan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin kanunlarına göre oluşan zararlardır.

Yurt dışı faaliyetlere ilişkin zarar indirimi yapılabilmesi için, kurumun yurt dışında bizzat faaliyet göstermesi ve yurt dışında kendi nam ve ünvanı altında bilanço ve gelir tablosu düzenlemesi ve yine kendi nam ve ünvanı ile kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Bu çerçevede, şayet yurt dışında kurulu bir şirkete iştirak edilmiş ve iştirak olunan şirket zarar etmiş ise, bu zararın Türkiye’deki beyan edilecek kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.²⁷

Ülke dışı faaliyet zararlarının, Türkiye’de vergiye tabi olacak kurum kazancından indirilmesinin vergileme ilkeleri açısından mümkün olmayacağı görüşü de savunulmaktadır.²⁸ Bu görüşe göre, “Ülke dışı faaliyet zararı gelir vergisi mükelleflerinde ancak gelirin toplanması esası içinde mahsup edilebilir. Kurumlar vergisi mükelleflerinde de, ülke dışı faaliyet zararı, ülke içi faaliyet sonucu ile aynı planda mütalaa edilmek suretiyle gider yazılabilir. Her iki halde de, değerlemenin tek taraflı yapılması ile yetinilemez. Aksi durumlarda, yani ülke dışı faaliyetten kar sağlanıp, ülke içinde zarar edilmesi halinde de, zarar mahsup veya indirim hakkının kabulü icap eder. Buna ise imkan yoktur.”²⁹ Ülke dışı faaliyetten, kar sağlanıp, aynı tutarda yurt içinde zarar edilmiş olduğu durumda, matrahın “sıfır” olarak beyanı gerekecektir. Böylece, yurt içi zarar yurt dışı kazançtan mahsup edilmiş olacaktır. Oysa

²⁷ Metin KAYRAK: “Kurumlarda Yurt Dışında Uğranılan Zararların ... “ , 72.

²⁸ Yılmaz ÖZBALCI: *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 345.

²⁹ Yılmaz ÖZBALCI: *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 345.

bunun anlam ifade etmesi için, ülke dışında ödenen verginin mükellefe iadesi gerekir. Bu iadenin, yani başka bir ülke hazinesinin aldığı verginin Türkiye'deki mükellefe verilmesi mümkün değildir. Buradan şöyle bir sonuç çıkmaktadır; mükellefin, ülke içinde doğan zararını beş yıllık süre içerisinde sağlayacağı kazancından mahsup etme imkanı, yurt dışı kazançtan yapılan zarar indirimi ile kaybedilmiştir. Dolayısıyla, ülke dışı faaliyet zararının kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilmesinin kabulü, belki en fazla bir teşvik hükmü olarak görülebilir.³⁰

Yurt dışında gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının takibi ve tespiti hayli güç olup, imkanının tanınması, genel mahsup anlayışından farklı olarak, yurt dışı faaliyetleri teşvik amaçlı bir istisna hükmü olarak değerlendirilmektedir.

Yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararların mahsubuna yönelik uygulamada karşılaşılan sorunlar aşağıda değerlendirilecektir.

3.3.1. Yurt Dışı Zarar Vergiden İstisna Edilmemiş Faaliyetten Doğmalıdır

Yurt dışı faaliyetten doğan zararın Türkiye'deki kazançtan indirilebilmesi için, bu zararı doğuran faaliyetten kar elde edildiğinde bu karın kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması gerekmektedir. Kanun'a böyle bir hükmün konulmasının amacı, 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin (h) bendi ile karı kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerden doğan zararın Türkiye'de verilecek beyannamede indirilmesini önlemek içindir. Ancak, kazancı kurumlar vergisinden istisna edilmiş faaliyetlere ilişkin işlerden zarar doğması halinde, bu zararların indirimine tabi tutulamaması Kanun koyucu tarafından dikkate alınması gereken bir konudur. Örneğin, Libya'da uzun yıllar inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden çok fazla zarar eden veya

³⁰ Yılmaz ÖZBALCI: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 345.

parasını alamayan inşaat firmalarının, iflasın eşiğine gelmesi veyahut yurt dışında aldığı işten büyük zarara uğraması ve bu zararlarını mahsup edememesi, bu nedenle de sermayeleri azalmış şirketin başka işlerden sağladığı kazançlarının ise vergilemeye tabi tutulması, vergileme mantığına ve Anayasadaki vergileme ilkelerine aykırı düşmektedir. Bu nedenle, hem KVK'nun 5'inci maddesinin son fıkrası, hem de 9'uncu maddedeki mahsup işlemini yasaklayan hükümlerinin yeniden değerlendirilmesi ve soruna bir çözüm bulunması yerinde olacaktır. Çünkü, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri ülkemizin dışa açılan kapılarından birisi ve lokomotif sektör olan inşaat ve onarım işleri; döviz girdisi, sermaye birikimi, hammadde ithalatı veya ihracatı, istihdamı artırma, makine- teçhizat transferi, teknolojik gelişme sağlanması gibi önemli fonksiyonları olan faaliyetlerdir.

3.3.2. Yurt Dışında Faaliyet Gösteren Şirket Türkiye'deki Kurumun Şubesi Şeklinde Olmalıdır

Yurt dışında uğranılan zararın Türkiye'deki kazançtan mahsup edebilmesi için yurt dışındaki teşebbüsün Türkiye'deki kurumun şubesi şeklinde olması gerekir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'deki bir şirketin yurt dışı faaliyetini yabancı ülkede ayrı şirket kurarak ve bu şirketin hissedarı olarak yürütmesi halinde, yurt dışında kurulan şirketin uğradığı zararın Türkiye'deki kazançlardan mahsubu mümkün değildir. Ancak, yurt dışında kurulmuş olan şirketin iflası halinde o şirkete konulan ve geri alınamayan sermaye zarar kaydedilebilir ve o şirketten olan alacak değersiz alacak olarak giderleştirilebilir. Yahut yurt dışında kurulmuş şirketin hisseleri maliyetinin altında satılmak zorunda kaldığı için Türkiye'de zarar doğmuş olabilir.³¹

³¹ Mehmet MAÇ: a.g.m., 60-61.

3.3.3. Yurt Dışı Zararlar Kanun’da Belirtilen Usul ve Esaslara Göre Yapılmalıdır

Yurt dışı faaliyet zararlarının ne şekilde, uygulama bakımından hangi usul ve esaslara göre yapılacağına dair mevzuat olarak, sadece 5520 sayılı Kanun’un “zarar mahsubu” başlığı altında düzenlenen 9’uncu maddesindeki hükümler bulunmaktadır. Ancak, Kanun maddesinde konunun özü işlenmiş, 9’uncu maddenin 2’nci fıkrasında, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir, denilmiş, ancak Bakanlık bugüne kadar zarar mahsubuna ilişkin bir tebliğ, özelge veya sirküler yayımlamamıştır.

3.3.4. Yurt Dışı Faaliyete Tahsis Edilen Sermaye

Yurt dışı faaliyete tahsis edilen sermaye açısından da yurt dışı faaliyetin incelenmesi gerekmektedir. Yurt dışı faaliyete ayrılan sermaye dövizdeki artış veya azalışa göre kar veya zarar olarak ana merkeze yansıyacaktır. Diyelimki, yabancı bir ülkedeki yatırım için 1.000.000.\$’lık bir sermaye tahsisi olduğunda, döviz kurunun 0,80.- YTL olduğu varsayılırsa, bu tutar kayıtlara 80.000.-YTL olarak girecektir. Ancak, faaliyetin devamı içerisinde döviz kurunun 2, 00-YTL’ye çıkması durumunda 200.000-\$’lık bir zarar, 400.000.-YTL olacaktır. Bu durumda, yurt dışı faaliyete tahsis edilen sermayenin beşte biri(\$ olarak) tutarındaki bir zarar, dövizdeki artışa bağlı olarak, en başta yurt dışı iş için ayrılan sermayenin beş katı bir zararın doğması anlamına gelmektedir. Ancak, zarar sermayede meydana gelen azalmayı ifade ettiğinden, mantiken tahsis edilen sermaye kadar olmalıdır. İşin bitiminde, yurt dışı faaliyetin sonucunda ortaya çıkan bu zararın tamamının yurt içinde mahsubu mümkün gözükmemektedir. Sermaye tutarı olan 80.000.-YTL indirilecek, ancak sermayenin beşte birine tekabül eden zararın, kur değişikliği sonucu doğurduğu beş kat zarar indirilemeyecektir. Bu durumda yurt dışı zararların, aynı enflasyonist ülkelerin uyguladığı enflasyon düzeltme

uygulaması gibi, sermaye eskalasyonu yapılarak indirim tabi tutulmaları doğru bir uygulama olacaktır.³²

3.4. ETKİNLİK VE BAZI VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZ VE DEĞERLENDİRME

3.4.1. Zarar Mahsubunun Gelir ve Kurumlar Vergisi Etkinliği Açısından İncelenmesi

Kurumsal olarak; teşvikler, şahıs veya kuruluşların gelirleri üzerine uygulanan vergilerin belli bir amaca dönük olarak tamamının veya bir kısmının muafiyete, istisnaya veya indirim tabi tutulmasıdır. Bu indirimlerden ve teşvik bazlı enstrümanlardan birisi de koruyucu bir önlem olarak zarar mahsubudur. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından, yatırımları cazip hale getirebilmenin tamamlayıcı unsurlarından olan hızlandırılmış amortisman uygulaması, bazı harcamaların (Ar-Ge giderleri, bağış ve yardımlar,) vergiden düşülebilmesi, yatırım tutarının enflasyondan kaynaklanan değer kaybının önlenmesi için enflasyon düzeltmesi uygulamasına izin verilmesi, yıl içinde indirilemeyen geçmiş yıl zararlarının bir sonraki yıla aktarılabilmesi, v.b. uygulamalar, vergi sistemine konularak verginin daha etkin olmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

Gelir vergisi şahsi bir vergi olduğundan, mükelleflerin vergi ödeme gücü bakımından, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisindeki kazanç ve iratlarının gerçek ve safi tutarının hesabında, kişinin durumu göz önünde bulundurularak, istisna, muafiyet ve bütün indirimler, vergi matrahının tespiti sırasında dikkate alınmaktadır. Vergiye esas gerçek tutarlarının hesaplanması bakımından, gelirin elde edilmesi için, mükelleflerin katlanmak zorunda olduğu giderlerin indirilmesi, bunun yanında bazı gelir unsurlarından kazanç sağlanması, bazılarında ise zarar edilmesi halinde bu zararın

³² Yılmaz ÖZBALCI: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 249.

kardan mahsubuna da izin verilmektedir. Daha geniş bir ifadeyle; Gelir vergisi, matrahtaki değişmelerin vergi açısından dikkate alınabilmesi, matrahın kavranması, gelirin kaynağı ve tutarına göre karklı oranlarda vergileme yapılabilmesi gibi nitelikleri itibariyle, vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi bakımından çeşitli üstünlükleri olan bir yapıya sahiptir.³³ Özellikle, gelirin toplamı alınarak, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde gelir unsurları kapsamına giren kazanç ve iratlarının gerçek ve safi tutarının vergilendirme yapılması, kişilerin vergi ödeme güçlerinin belirlenebilmesi bakımından önemlidir. Gerçek ve safi tutarın vergiye tabi tutulması, gayrisafi gelir tutarından, bu tutarın elde edilmesi için yapılmış olan giderlerin indirilmesini ve yedi gelir unsurunun bazılarında doğan zararların bir kısım gelir unsurundan elde edilen kazançtan indirilmesini ifade eder. Ayrıca, gelirin toplamının vergiye tabi tutulması ve vergi tarifesinin nitelikleri dolayısıyla vergi ilkelerine daha uygun bir vergilendirmenin yapılabilmesi mümkün hale gelmektedir.³⁴

Başka bir ifadeyle; “Şahsi vergi ödeme gücünü doğrudan doğruya hedef alan dolaysız bir vergi olan gelir vergisi-özellikle **üretimin iç ve dış rasyonelliğini bozmama**, yükümlülerin kişisel durumlarına **en iyi** şekilde **intibak etme** ve böylece vergi kaynaklarından **optimal** bir şekilde yararlanmayı mümkün kılma, ihtiyaçları tatmin seviyesini dengeleştirmeye yönelik bir **dağıtım politikası** ile **konjonktür politikası** bakımından **etkin** olma gibi- birtakım faydaları dolayısıyla önemli bir vergi olarak nitelendirilmesine rağmen, uygulamada idari, iktisadi ve psikolojik nitelikte birtakım güçlüklerle karşılaşmaktadır.”³⁵ Bu anlamda zarar mahsubunun, gelir vergisinin matrahının tespitinde, tarh ve tahsil aşamasında çözülemeyecek sorunlar çıkarmadığından vergi uygulamasının etkinliğini olumsuz etkilediği belirtilemez.

Kurumlar vergisi mükellefleri, şirkete belirli bir sermaye koymaları, servetlerini en az riskle arttırma eğilimleri, yatırım ve faaliyet yapmaları,

³³ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 163.

³⁴ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 166-167.

³⁵ Salih TURHAN: **Vergi Teorisi ve Politikası**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993), 114.

finansal düşüncelerle sermaye piyasalarına tahvil ve hisse senedi sürerek daha rahat finansman imkanları sağlamaya çalışmaları bakımından kamu kaynaklarının artmasına katkı sağlarlar. Ancak, küreselleşen dünyada, özellikle ekonomik kalkınma, büyüme ve gelişme açısından hem kurumsallaşmaya ve hem de rekabet üstünlüğüne sahip olmaları gereken kurumlara, teşvikler, vergisel avantajlar, istisna, muafiyet ve indirimler sağlanmaktadır.

Vergisel bir teşvik olan ve kurumlara avantaj sağlayan zarar mahsubu sonucunda, vazgeçilen kurumlar vergisinin tahsil edilen kurumlar vergisi içindeki payının ne kadar olduğunu hesaplamak veri yetersizliği nedeniyle güçtür. Ancak, 1991 yılında indirim ve istisnalar şeklinde tahsilatından vazgeçilen kurumlar vergisinin tahsil edilen toplam kurumlar vergisi içindeki payının %81 olarak hesaplandığı göz önüne alındığında zarar mahsubunun da bu orana dahil olduğu anlaşılmaktadır.³⁶

Özel sektörün sabit sermaye yatırımlarının zarar mahsubu teşvikiyle, tahsilinden vazgeçilen net vergi tutarında bir birimlik bir artış olduğunda, yatırımlarda eğer bir birimden fazla artış meydana geliyorsa, bu dönem itibarıyla zarar mahsubunun artan getiriye sahip ve yeterince etkin olduğu söylenebilir. Tersine durumda ise, zarar mahsubunun azalan getiriye sahip ve etkin olmadığı sonucuna varılır.³⁷ Teşvik edici vergi politikalarının etkinliği ile ilgili gelişmekte olan yirmisekiz ülkede yapılan ampirik araştırma sonucunda elde edilen bulgular, vergi teşvik önlemlerinin etkinliğinin yok denecek kadar az olduğunu ortaya koymaktadır. Ülkemizde Milli Prodüktivite Merkezi tarafından yapılan bir araştırmada, özel yatırımların yatırım teşviklerine karşı esnekliği %0.4 olarak hesaplanmıştır. Bu durum yatırımların arttırılmasında yatırım teşviklerinin etkin bir yöntem olmadığını göstermektedir. Ayrıca, teşvik edici vergi politikaları bölgelerarası gelişmişlik farklarının giderilmesi

³⁶ Devlet Planlama Teşkilatı, "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi", DPT.239-İPGM.635, Ekim 1993, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf>, E.T. 13.04.2006

³⁷ Adnan GERÇEK: Türkiye'de yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği, <http://iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/1/gercek/Adnan.html>, 9-12, E.T. 04.07.2006

açısından da başarılı olamamıştır.³⁸ Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde yatırımları ve istihdamı arttırmak amacıyla sağlanan vergisel teşvikler, yatırım yapmak ve istihdamı artırmak yerine, genellikle teşvik kapsamı dışındaki gelişmiş bölgelerde veya sahil illerinde hileli yollarla vergiden kaçmak için kullanılmıştır.³⁹

Toplam vergi gelirleri içerisinde beyana dayanan dolaysız vergilerden gelir ve kurumlar vergilerinin payı, çok düşük olup, zaman içerisinde sürekli ve düzenli bir azalış göstermektedir. Bu durumun teşvik amaçlı istisna, muafiyet, vergi erteleme ve indirimler gibi vergi kolaylıklarının uygulanmasından ve daha da önemlisi kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınamaması ile vergi denetimlerin etkin olmayışı ve yetersizliğindendir.

Verilere dayalı pratiğe göre hesaplanmamış olsa da, ampirik olarak, GSYİH'nın %2'si civarında bir vergi indiriminin; işgücü arzı, insan sermayesi birikimi, kişisel tasarruflar ve özel sektör yatırımları üzerindeki etkileri dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde azda olsa olumlu etki yapmaktadır. Vergi indirimleri, ekonomik kalkınma üzerinde pozitif etki yapmasa da, bireylerin işgücü arzı, tasarruf ve yatırım planları üzerinde vergilemeden kaynaklanan olumsuz etkileri ve dolayısıyla etkinlik kayıplarını azaltacağı için refah kazancı sağlayacaktır.⁴⁰

Vergi sistemlerini değerlendirmede kullanılan ölçütlerden birisi de etkinliktir. Vergisel teşvikler nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri bütçe açıklarının önemli nedenlerinden biri olarak görüldüğünden, vergisel teşviklerin gerekliliği ve yeterince etkin olup olmadıkları sorusu önem kazanmaktadır.

Türkiye'de vergisel teşviklere bağlı olarak tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerini belirlemeye yönelik çalışmaların yetersiz veya sınırlı oluşu nedeniyle vergisel teşviklerin etkinliğinin analizi oldukça güçtür. Türkiye' de

³⁸ Adnan GERÇEK: <http://iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/1/gercek/Adnan.html>, 9-12.

³⁹ Adnan GERÇEK: <http://iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/1/gercek/Adnan.html>, 9-12.

⁴⁰ Hasan ATILGAN: **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi**, (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı Yayın No: 2004/365, 2004), 243.

vergisel teşvikler nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerini hesaplamayı gerektiren herhangi bir mevzuatın bulunmayışı, teşviklerin yeterince etkin olup olmadığını değerlendirmeye yönelik analizlerde ciddi sorun yaratan veri yetersizliğinin temel nedenini oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15 ve 18'inci maddelerinde; vergi harcamaları olarak adlandırılabilen vergi muafiyeti, istisnası, indirimleri ve benzer vergisel teşvik uygulamaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kamu gelirlerinin hesaplanmasını ve merkezi bütçe kanunu tasarısı ile ekli cetvellerinde gösterilmesini zorunlu kılan yasal tedbirler yeni benimsenmiş olup, bundan sonrası için vergisel teşviklerin etkinliğinin daha sağlıklı değerlendirilmesini sağlayacağı düşünülmektedir.⁴¹

Zararların karlara takas veya mahsubu, vergi yükünü azaltıcı bir faktör olarak kabul edilmektedir. Vergi yükü, belirli vergilerin oranlarını indirmek veya vergi muafiyet, istisnalar ve indirimler yoluyla matrahı küçültmek gibi iki yöntem kullanılarak düşürülebilir. Vergiye esas tutulacak matrahtan muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla karın azaltılması ve böylece matrahın küçültülmesi ile talebin teşvik edilmesi düşünülebilir. Dolaysız vergiler bu yöntemlerden birisi kullanılarak, tüketimi özendirmek için kullanılabilir. Bu şekilde vergi yükü hafifler, ancak, bu uygulama kamu kesimi açısından kaynak kaybına neden olurken, gelir dağılımı üzerinde de etkili oldukları için bir takım adaletsizliklere yol açarlar.

"Vergilerin yatırımları azaltıcı ve riskten kaçınma arzusunu artırıcı olumsuz etkileri, vergileme çerçevesi içinde kabul edilecek bir <<zararların mahsubu>> yöntemi ile azaltılabilir. Buna göre, devlet girişimcinin hem karına hem de zararlarına katılır. **Domar** ve **Musgrave**'in açık bir şekilde kanıtladıkları gibi, zararların mahsubu usulü kabul edildiği takdirde, özel yatırımların rizikosuz azalmaktadır. Girişimci yüksek kar elde etmeği ümit ettiği takdirde, riski büyük yatırımlar yapma eğilimi içinde olmaktadır. Eğer vergi sistemi artan oranlı bir yapıya sahip ise, artan karlar daha yüksek ortalama ve marjinal vergi oranlarına tabi olmakta ve böylece devlet, girişimcinin

⁴¹ Hasan ATILGAN: a.g.e., 224.

karına aşırı ölçüde iştirak etmektedir. Buna karşılık, tek oranlı vergi uygulandığında kar ve zararlar eşit ölçüde azaldığı için, girişimciler öncelikle riski, yani hasılası büyük yatırımları yaparlar. Bu nedenle, **Musgrave** ve **Domar**, tek oranlı bir gelir vergisinin genellikle risk alma arzusunu arttırdığı görüşündedirler.”⁴²

Bütün dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulamaya konulan vergilerin büyük çoğunluğu, ekonomik ve mali politikaların gerçekleştirilmesine yöneliktir. Büyümeyi sağlamak için, yatırımları ve tasarrufları özendirici önlemler alınmaktadır. Ayrıca, dönemsel bazda veya genel olarak ekonomik yapının bozulduğu durumlarda, istikrarı otomatik olarak sağlama yönünde vergilemeden yararlanmak için bazı değişiklikler yapılmaktadır. Stopaj, kar zarar nakli v.b. örnek önlemler olarak sayılabilir.

Vergi sistemlerinin özünde etkinlik-eşitlik çelişkisi yatmaktadır. Hem kaynak dağılımını bozmayan ve aşırı yük yaratmayan, hem de adaleti, özellikle dikey adaleti, tamamen sağlayan bir vergi sistemi kurmak mümkün değildir. Örneğin, baş vergisi aşırı yük yaratmayan bir vergi olmakla beraber, son derece adaletsiz bir vergidir. Yani bu iki kriterin birini sağlamanın diğeri cinsinden maliyeti vardır. Etkinlik-eşitlik çelişkisi vergi oranları bakımından da geçerlidir. Eşitlik bakımından faydalı görülen artan oranlı tarifelerin etkinlik maliyeti vardır. Marjinal vergi oranı arttıkça, emek arzının ücret esnekliğine bağlı olarak, etkinlik kaybı artar. Bunun tersi de geçerlidir. Sadece etkinliği gözetilen bir vergi sisteminde eşitsizlikten doğan kayıplar yüksek olacaktır.⁴³

Öte yandan dağıtım politikası bakımından gelir vergisinin etkinliğini azaltan birçok etmen bulunmaktadır. Bunlardan biri yansımadır; zira gelir vergisi kısmen yansıtılabilir bir vergidir. Buna mukabil, iktisatçıların çoğunluğu şahsi servet vergisinin yansıtılamayacağı konusunda fikir birliğine varmışlardır. Yani vergi kanununda mükellef kim ise, gerçekte de mükellef odur, bu da şahsi servet vergisinin üstün yanlarından biridir. Gelir vergisinin dağıtım politikası bakımından etkinliğini azaltan etmenlerden diğeri ise

⁴² Salih TURHAN: a.g.e., 338.

⁴³ Genç Osman YARAŞLI: **Türkiye’de Vergi Reformu**, (Ankara: Maliye Bakanlığı, APK Yayın No:2005/367, 2005), 183.

müterakkiliği fazla artırmanın etkinlik maliyetinin yüksek olmasıdır. Bunların yanında gelir vergisi tabanının dar veya geniş tutulması, yatırım indirimi gibi indirim ve istisnaların mevcudiyeti, hayat standardı yoluyla gerçek değil farazi matrahlar üzerinden vergi alınması, vergi kaçakçılığı gibi hususlar dağıtım politikası bakımından gelir vergisinin etkinliğini azaltır. Bu bakımdan dağıtım politikası aracı olarak servet vergisine ihtiyaç vardır.⁴⁴

“Vergi uygulamasının etkinliğinin değerlendirilmesi bakımından; vergi kaybı, iadeler ve uyuşmazlıkların büyüklüğü önemli bir ölçüdür.”⁴⁵ Zarar mahsubu nedeniyle vazgeçilen kamu kaynağı, yani uğranılan vergi kaybı konusunda, değişik boyutlarla olabilmekle birlikte, kanun koyucu, gelir idaresi, yargı ve mevzuatın etkili oldukları bir gerçektir. Vergi mevzuat ve yargısında yer alan dar boğazlar ve sorunlar nedeniyle, zarar indirimi ve diğer vergisel teşvik ve avantajların vergi uygulamalarında olumsuz ve başarısız sonuçlar alınmasına neden olmaktadır.

3.4.2. Bazı Vergi İlkeleri Açısından Analiz ve Değerlendirme

Yapılan vergisel düzenlemelerin, Türk Vergi Sistemindeki vergi uygulamalarının fiskal ve ekstra-fiskal amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından, yasa hükümlerinin ve genelinin temel vergi ilkelerine uygun bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.⁴⁶

“Vergi ödeme gücü bulunan kişilerin, bu güçlerine göre adaletli bir şekilde vergilendirilmesi esas kural olmakla birlikte, çeşitli nedenle bu kuralın dışına çıkılabilmektedir. Verginin fiskal yani mali fonksiyonları yanında ekstra-fiskal, yani sosyal ve ekonomik fonksiyonlarının da bulunması dolayısıyla, vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen bazı kişilerden ya da konulardan

⁴⁴ Genç Osman YARAŞLI: a.g.e., 207.

⁴⁵ Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 10. Baskı, 2005), 502.

⁴⁶ Abdurrahman AKDOĞAN: “Vergi ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Vergi Eğitimi”, **G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, VIII, 2 (Ankara: Gazi Üniversitesi, 1992), 5.

vergi alınmaması yoluna gidilebilmektedir.”⁴⁷ Bu düşünce ile kanun koyucu, vergi kanunlarına muafiyet, istisna ve indirim hükümleri koymuştur.

Zarar mahsubu uygulaması, kazanç ve iratlardan yapıldığı için, aslında vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, vergi mevzuatımıza uygun olarak belli şartlar altında vergi alınmamasını öngörmektedir. Bu durum, vergide ödeme gücü olduğu halde vergi ödemeyen veya daha az vergi ödeyenler açısından bir kaynak (gelir) sağladığı halde, verginin eksik alınması veya hiç alınmaması kamu otoritesi açısından bir maliyet oluşturmaktadır. Zarar mahsubu uygulaması nedeniyle genelde vergilendirilmesi gereken kazanç ve iratların bir kısmının veya tamamının vergilendirilmemesi, aynı şekilde herkesin vergi yüküne katılmasını öngören vergide genellik ilkesine uymamaktadır.

Bir kısım mükellefin vergi ödeme gücü olduğu halde, zarar mahsubu nedeniyle, bu mükelleflerden daha az veya hiç vergi alınmaması vergide eşitlik ve adalet ilkeleri açısından olumsuzluklar meydana getirmektedir. Ülkemizde uygulanan vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarımızdaki boşluklar, denetimin azlığı ve yetersizliği ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle, iyi niyetli mükelleflerde vergi ödemekten kaçınmakta, iyi gelir elde ettikleri halde, zarar göstermeye çalışmakta, kötü niyetli olan mükelleflerden ise, alınması gereken vergi alınamamaktadır.

Türk vergi sisteminin üniter yapısı nedeniyle, gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri her türlü kazanç ve iratların bir araya getirilmesi ve –varsa- zararların mahsup edilmesi suretiyle bulunacak toplam safi tutar üzerinden geliri vergilendirmektedir. Bu sistem, vergi matrahı hesaplanırken bazı indirimlerin yapılması vergi ödeme gücü açısından önemli olan bütün etkenlerin göz önünde bulundurulması yanında, özellikle yurt dışında ticari faaliyette bulunmak isteyen mükellefler açısından son derece önemli olan “verginin açıklığı ilkesi”nin gerçekleşme olanağını da artırmaktadır.⁴⁸

⁴⁷ Abdurrahman AKDOĞAN: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 4. Baskı, 2003),15.

⁴⁸ Salih TURHAN: a.g.e., 115.

Gelir vergisi uygulaması bakımından genel giderlerle birlikte, elde etme aşamasında yapılan giderler ile işletme giderlerinin yanında sürekliliği ve sınırsızlığı olmayan ve toplam gelirden indirilebilen özel giderler diye nitelendirilenlerden (genel borç faizleri, bilimsel ve sosyal amaçlar için yapılan giderler, zarar nakilleri, v.s.) birisi de zarar mahsubudur. Vergilemede adalet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik olan bu tür indirimler, çeşitli ülkelerin vergi yasalarında da bulunmaktadır.⁴⁹

Gelir vergisinin uygulamada gelirin dağılım politikasına ilişkin etkinliğini sınırlandıran çeşitli faktörler de vardır. Bunlar, vergi kaçakçılığı, vergiye tabi kazanç ve iratların kapsamının dar tutulması ve vergi sistematığı açısından birçok indirimlere izin verilmesidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, tarımsal kazançlar, değer artışı kazançları ve şahsi servet vergisinin olmayışı nedeniyle servetler gibi pek çok alanın geniş ölçüde verginin kapsamı dışında tutulması, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini zedelemektedir.⁵⁰

Vergi teşvikleri, öncelikle adalet ilkesine uymadığından, vergilendirme ilkeleri bakımından tenkide açıktır. Bu teşvikler, daha çok büyük sermaye sahiplerine yani üst gelir gruplarına yönelikse, bu, adalet ilkesinin kabul edilemez şekilde ihlali demektir. Büyük sermayeye yönelik vergi teşvikleri aynı zamanda gelir dağılımında adaleti önemli ölçüde bozmaktadır.⁵¹

1980 sonrası ekonomik politikalar gereği, özel sektöre kaynak aktararak ve iç talebi kısarak ihracata dönük değişiklikler yapılmıştır. İç talebi kırmak ve vergi teşviklerinin yol açtığı gelir kaybını karşılamak içinde dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. Bu durum, düşük gelirli kesimin vergi yükünü arttırmıştır. Bu dönemde kurumlar vergisinde yer alan ve ekonomik kalkınmayı sağlamak amacıyla uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerden kaynaklanan vergi kayıpları kamuya yüklenmiştir. Bu tür indirimler ve istisnalar aynı zamanda vergi adaletini ve gelir dağılımını olumsuz etkilemiştir. Ayrıca çok sayıda indirim, istisna ve muafiyetler vergi idaresinin işini daha da çok zorlaştırmıştır. Bu indirimlerden faydalanan kesimin bu yatırımları yapacak kadar geliri

⁴⁹ Salih TURHAN: a.g.e., 126.

⁵⁰ Salih TURHAN: a.g.e., 271.

⁵¹ Genç Osman YARAŞLI: a.g.e., 173.

mevcuttur. Bu nedenle bu yüksek gelirli kesim geliri düşük olan kesime oranla daha iyi duruma gelmektedir. Bunun dışında, devlet bu indirim ve istisnalar nedeniyle uğradığı gelir kaybını, düşük gelirlilerin vergi yükünü artırarak, gelir dağılımını da bozmaktadır. Ayrıca vergi sisteminin, istisna ve indirimlerle tabanı daraldığı için, vergi kaçağı da artmaktadır. Kurumlar vergisinde 1990'lı yıllarda yaşanan düşüşlerin nedeni, verginin mali araç olma özelliğini kaybederek indirim ve istisnalar yoluyla ekonomik bir araç olarak kullanılmasıdır.⁵²

⁵² Törkan ERCAN: **Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi**, (Ankara: DPT Yayını, 1994), 20.

SONUÇ

Gerçek kişi ve kurumların asıl amacı kar etmektir. Faaliyetten veya ticari işlemlerden kar sağlamak, gelir elde etmek amacı bireylerin ve kurumların varlığının sebebidir. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çeşitli nedenlerle zarar etmeleri, ticari veya diğer faaliyetler açısından normal bir durum olarak kabul edilmektedir. Şirketler, ağır başlangıç maliyetleri, kötü ekonomik koşullar, verimsizlikler ya da diğer yasal işlerle ilgili nedenlerle zararlara maruz kalabilmektedir. Bu kapsamda, kanun koyucu tarafından, bazı gelir unsurlarından kazanç veya irat elde edilip, bir kısım gelir unsurlarından da zarar hâsıl olduğunda bu zararların karlara mahsubuna belirli şartlara bağılı olarak izin verilmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde zarar mahsubuna ilişkin düzenlemeler, GVK'nın 88'inci maddesi ile 5520 sayılı KVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca yapılmıştır. Gelir vergisi mükellefleri GVK'nın 2'inci maddesinde sayılan gelir unsurlarının bir kısmından hâsıl olan zararı, varsa diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarından mahsup edebilmekte, kurumlar vergisi mükellefleri ise, geçmiş yıl zararlarını sadece kurum kazancından mahsup edebilmektedir. Her iki Kanun'da da mahsup edilecek zararlar için 5 yıllık süre tanınmıştır.

Şahısların veya kurumların zarar etmesi halinde, bu zarar ait olduğu yılı takip eden yıldan başlamak ve zararın miktar ve süre yönünden takibini sağlamak için, gelir vergisi mükellefleri tarafından bilânço kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise beyannamede gösterilmek suretiyle 5 yıl süre ile indirilebilmektedir. Beşinci yıl sonunda da indirilemeyen zarar tutarı varsa, daha sonraki yıllara nakledilememektedir.

1980 sonrası ithal ikameci ekonomi yerine ihracata bağılı dışa açık ekonomik modelin uygulanmaya konularak, serbest piyasa ekonomisine geçilmesiyle ağır rekabetin uluslar arası boyut kazanması sonucu, şirketlerin devralma yoluyla birleşmeye gitmeleri, holdingleşme ve kartelleşme çabaları ve çalışmaları artma eğilimi göstermektedir. Ayrıca şirketlerin, vergi yüklerini

kısmende olsa azaltmaya dönük talepleri, yeni yatırımlar yapmak veya kuruluş ve örgütlenme ile diğer bir kısım maliyetlere katlanmak yerine, hali hazırda kurulmuş, ancak ekonomik veya mali yapıları zayıflamış veya bozulmuş şirketleri devralma yoluyla şirket birleşmelerini özendirici etki yapmaktadır. Şirket birleşmelerinin, birçok şirketi mali açıdan güçlü kılma gibi yararlı sonuçlar verdiği, ekonomiye kazandırdığı bilinmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine yönelik usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 9'uncu maddesi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde; geçmiş yıl zararlarını, devir alınan veya tam bölünme suretiyle infisah eden kurumlara ait zararları ve yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları kurum kazancından indirebileceklerdir. Gelir vergisi mükelleflerine, tam mükellefiyette, yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını yurt içi gelirlerinden mahsup etme imkânı tanınmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi teşvikleri, düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi, vergi muafiyeti, zarar mahsubu, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, bazı harcamaların vergiden düşülmesi (sosyal güvenlik katkısı, istihdamla ilgili harcamalar, reklam, tanıtım ve pazarlama, sağlık harcamaları vb.) olarak sayılabilir. Gelişmekte olan ülkelerde ve Türkiye'de zarar mahsubu gibi teşvik uygulamalarına, ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslar arası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkânlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırma, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi amaçlar için başvurulmaktadır. Bir vergi teşviki olan zarar mahsubunun süresi, miktarı, kapsamı, genel vergi sistemi içindeki önemi, vergi kayıp ve kaçakların boyutu zarar mahsubunun etkinliğini belirleyen temel unsurlardır. Ancak, vergi kayıp ve kaçaklarının yaygın olduğu ülkemizde, bir vergi teşviki olan zarar mahsubunun kamu maliyesi açısından pek değeri olduğu söylenemez. Çünkü, vergi mükelleflerinin çoğu ve özellikle kurumlar zaten vergiden kaçınma yollarını teşviksiz de elde edebilmektedirler.

Zararların mahsubunun vergi uygulamasının etkinliği açısından analizi ve değerlendirilmesi, bu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Bir vergi teşvik uygulaması ve vergisel avantaj olan zarar mahsubunun, vergi kanunlarının sürekli değişikliği ve karmaşıklığı, kayıt dışı ekonominin ekonomik yapı içindeki ağırlığı, vergi denetiminin yetersizliği ve etkin olmayışı gibi nedenlerle vergi uygulamaları bakımından etkin ve amacına uygun olarak kullanılmadığı ve diğer vergi teşvik unsurlarının tamamı dahi dikkate alındığında, tahsilinden vazgeçilen vergisel teşviklerin ekonomik büyüme üzerinde çok fazla etkili olmadıkları belirtilebilir.

Gelir idaresinin etkinliği ve verimliliğinin artırılması, vergi mevzuatının kolay anlaşılır ve uygulanabilir hale getirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ile vergi uygulamalarında etkinlik sağlanması, zarar mahsubu gibi vergisel teşviklerin amacına uygun kullanılmasını sağlayacaktır. Ayrıca, vergi ödevinin Anayasal bir vatandaşlık görevi olduğu, vergi bilinci ve ahlakı ile sorumluluk yüklenmenin gerekliliği, verginin muhatabı olan mükellef kitlesine benimsetilmelidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi, 4. Baskı, 2003.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 10. Baskı, 2005.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. "Vergi ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Vergi Eğitimi", Ankara: **G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8, 2 (1992), 3-8.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**. Ankara: Gazi Kitabevi, 6. Baskı, 2006.
- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. Ankara: Gazi Kitabevi, 7. Baskı, 2001.
- AKMAZ, Kemal. "Gelir Vergisinde Zarar Mahsubu", **Mali Pusula Dergisi**, 15 (Mart 2006), 48-53.
- AKYOL, M. Emin. "Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesinde Yeni Esaslar", **Vergi Dünyası Dergisi**, 290 (Ekim 2005), 26-32.
- AKYOL, M. Emin ve Muzaffer KÜÇÜK. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003.
- ARABACI, Mehmet. "Zararlı Yıllar ve Amortisman Kayıtları ile İlgili Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, 255 (Kasım 2002), 129 -131.
- ATAY, Tezcan. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2003.

ATILGAN, Hasan. **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı Yayın No:2004/365, 2004.

BAYRAK, Serbülent. “**Vergide 'stop-loss' bereketi**”, 23.08.2006
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=48062&YZR_KOD=125&ForArsiv=1 E.T. 29.08.2006

-----, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006.

BIYIK, Recep. “Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubunda Özellik Gösteren Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, 90 (Haziran 2000), 46-51.

BIYIK, Recep ve Aydın KIRATLI. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Şubat 2005.

BIYIK, Recep ve Aydın KIRATLI. **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2000.

BİLİCİ, Nurettin. **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004.

BORA, Özgür. “Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 20 (Ağustos 2005), 51-53.

BOYALI, Cemal. “Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yurt Dışı Faaliyet Sonuçlarının Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, 77 (Mayıs 1999), 49-60.

BUDAK, Gülşen. **Avrupa Topluluğu'na Üye Ülkelerde Kurumlar Vergisi ve Uyumlaştırma**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak 1991.

ÇAPANOĞLU, Sema Gençay. **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası (15 Soruda 15 AB Politikası)**. İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, No:3, Eylül 2003.

- ÇİÇEN, Ali ve N. Tolga SÜER. "Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 291 (Kasım 2005), 109-114.
- ÇUDİN, Şenol. **Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi**. Ankara: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988.
- , Devlet Planlama Teşkilatı, "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi", DPT.239-İPGM.635, Ekim 1993
<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf>, E.T. 13.04.2006
- DAMAR, Emrullah. "Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-II", **Yaklaşım Dergisi**, 157 (Ocak 2006), 146-151.
- DURAK, Adem. "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönemde Geçici Vergi Matrahından Düşülmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, 249 (Mayıs 2002), 47-53.
- DURAK, Gündoğan. "5527 Sayılı Kanun Sonrasında Menkul Kıymet Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 98-103.
- EMEKCİ, Muzaffer ve Ömer ERDAL. "5527 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci Maddesinde Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, 216 (Eylül 2006), 23-33.
- ERCAN, Türkan. **Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi**. Ankara: DPT Yayını, 1994.

ERGÜLEN, Güneri ve Hayrettin ERDEM. **Vergi Avantajları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1998.

ERİŞTİ, Murat. “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubunda Sessiz Devrim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 54-56.

EYİMAYA, Üzeyir. “5228 sayılı Kanunla Enflasyon Düzeltmesinde Neler Değişti-II”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Kasım 2004, 50-54.

EYÜPGİLLER, S. Saygın. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Yabancı Ülkeler Mevzuatı Işığında Kurumlar Topluluğu Vergilemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 157 (Ocak 2006), 156-161.

----- **Financial Times**, (14 Aralık 2005), 1-2 , T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Dış Ekonomik Haberler, 23 Aralık 2005, S. 52 s.16-17,
<http://www.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab52.pdf>, E.T. 06.09.2006

----- **Gelir Vergisi Rehberi**. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 5. Baskı, 2005.

GERÇEK, Adnan. “Türkiye’de yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği”, <http://iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/1/gercek/Adnan.html>, 9-12. E.T. 04.07.2006

HAYTA, M. Sakarya. “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerin Vergilendirilmesi-III”, **Maliye Postası Dergisi**, 379 (15 Haziran 1996), 29-34.

GÜNAY, Fuat. “Kurumların Yurt Dışı Zararlarının Kurum Kazancından İndirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 68 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2004), 174-176.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5024SayiliKanun?OpenFrameSet>,
E.T. 12.05.2006

http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax_loss_relief,
E.T. 23.09.2006

<http://horwath.de/htmlpage/taxation/companies.htm>, E.T. 23.09.2006

Inventory of taxes in the Member States of the European Union, 18 th edition, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm; E.T. 29.07.2006

IŞIK, İsmail. **Enflasyon Düzeltmesi (Son Değişiklikler Çerçevesinde Soru ve Cevaplarla)**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2005.

IŞIK, İsmail ve Mehmet ÇANKAYA. "Geçmiş Yıllar Zararının Öz Sermayeye İlişkin Olumlu Düzeltme Farkları ile Mahsup Edilmesi Mükellef Lehine mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, 291 (Kasım 2005), 55-62.

KARTALOĞLU, Emre. "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)", **Vergi Sorunları Dergisi**, 215 (Ağustos 2006), 130-134.

KAYRAK, Metin. "Kurumlarda Yurt Dışında Uğranılan Zararların İndirimi ve Uygulanabilirliği", **Yaklaşım Dergisi**, 84 (Aralık 1999), 69-72.

KAYRAK, Metin. "Kurumlarda Geçmiş Yıl Zarar İndirimi ve Vergi Barışı Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 260 (Nisan 2003), 15-18.

KIZILOT, Şükrü. **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması - I**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1996.

KIZILOT, Şükrü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - II**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

KIZILOT, Şükrü. "Matrah Artırımı ve İncelemeden Kurtulma" *Hürriyet* (01 Mart 2003),
http://www.hurriyetim.com.tr/archive_articledisplay/0,,sid-9@nvid,
E.T. 10.03.2003

- KIZILOĞ, Şükrü. "Kurumlar Vergisinde Neler Değişiyor", Hürriyet (22.11.2005), [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/22-11-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/22-11-2005(1).htm), E.T. 24.09.2006
- KOÇ, Selman. "Geçmiş yıl Zararları Enflasyon Düzeltmesinde Vergi Adaletsizliğine Neden Olmaktadır" **Vergi Dünyası Dergisi**, 289 (Eylül 2005), 66-68.
- KOVANCILAR, Birol. **Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki Ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller**. TÜGİAD Ekonomi Ödülleri, 2003, http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancilar, E.T. 12.05.2006
- **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kurumvertum2?OpenPage>, E.T. 03.07.2006
- **Kurumlar Vergisi Kanunun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/>, E.T. 03.07.2006, 02.08.2006
- **Kurumlar Vergisi Rehberi**. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005.
- Kurumlar Vergisi tasarısında vergi güvenliği müesseseleri getiriliyor- 5.12.2005. <http://www.isbank.com.tr/reuters-haber-detay.asp>, E.T. 07.06.2006
- MAÇ, Mehmet. "Kurumların Zarar Mahsubunda Yeni Esaslar", **Yaklaşım Dergisi**, 164 (Ağustos 2006), 54-61.
- MAÇ, Mehmet ve Tarık JAMALİ. "Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar", **Vergi Dünyası Dergisi**, 301 (Eylül 2006), 12-19.
- METHİBAY, Yaşar. **Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi (Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme)**.

(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi, S.B.E.,1994.

NARİN, Kaan. "Geçici Vergi Dönemlerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 11 (Kasım 2004), 107-116.

-----, **OECD Ülkelerinde Vergileme**. (Çeviren: Nevzat SAYGILIOĞLU), Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993.

OKUMUŞ, Semi ve Veysel ERDEL. "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları", **Yaklaşım Dergisi**, 113 (Mayıs 2002), 130-136.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (En Son Değişiklikleri ile)**. Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2005.

SARAÇOĞLU, Fatih. "Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme ve Zarar Mahsubunun Önceliği", **Yaklaşım Dergisi**, 82 (Ekim 1999), 163-167.

SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006.

SARGIN, Melek. "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılacak İşlemler", **Maliye Postası Dergisi**, (15 Eylül 2004), 98-106.

-----, **Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi**, İlgili Vergi Mevzuatı, Ağustos 2006, TSPAKB *Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği*
http://www.tspakb.org.tr/docsegitim_notlarivergi_ileri.pdf.pdf, E.T. 06.09.2006

ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 8. Baskı, 2002.

- ŞİŞMAN, Bülent. "Gelir Vergisi Beyannamesinde Beyanname Üzerinden Yapılacak İstisna ve İndirimler", **Vergi Dünyası Dergisi**, 295 (Mart 2006), 76-93.
- ŞİŞMAN, Bülent. **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003.
- TEKİN, Cem. "Kurum Kazancının Tespitinde Zarar Mahsubu-II", **Yaklaşım Dergisi**, 115 (Temmuz 2002), 86-90.
- TEKİN, Cem. "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 11 (Kasım, 2004), 70-79.
- TEKİN, Cem. "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu(Yorum ve Açıklamaları)", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, 220, (Ek/Ağustos 2006), 50-52.
- TEKİN, Cem ve Emre KARTALOĞLU. "Ana Hatlarıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu", **Mali Pusula Dergisi**, 20 (Ağustos 2006), 33-51.
- TEKİN, Cem ve Emre KARTALOĞLU. **5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Getirdikleri)**, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, ASMMMO Yayın No:44, Temmuz 2006.
- , **The Wall Street Journal**. (19 Aralık 2005),14, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, **Dış Ekonomik Haberler**, 52 (23 Aralık 2005), 20-21.
<http://www.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab52.pdf> E.T.
 06.09.2006
- TUĞLU, Ali. "Geçmiş Yıl Faaliyetlerinden Doğan Zararların Mahsubu", **Yaklaşım Dergisi**, 87 (Mart 2000), 204-213.
- TUĞLU, Ali. "Mahsubu Mümkün Olmayan Zararlar", **Maliye Postası Dergisi**, S. 570, 1 Haziran 2004, s. 76-81.

- TUNCER, Selahattin. "Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nda Yer Alan Önemli Değişiklikler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 32 (Ağustos 2006), 12-16.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.
- TÜRKKOT, Mustafa. "Son Haliyle GVK 89 "Diğer İndirimler"", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 49 (Ekim 2004), 48-56.
- , **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (1950-1977)**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma Şubesi, Haziran 1978.
- , **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988.
- , **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Aralık 2002.
- , **Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu**, Ankara: DPT Yayını, 2003.
- ULUDAĞ, Ramazan. **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyum**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No:1988/302, Ekim 1988.
- ULUTAŞ, Ahmet. "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", *Gümrük Dünyası Dergisi/ Sayı 42 / Makaleler*, [http://www.gumrukkontrolor.org.tr /Yayinlar/Dergiler/42/3.html](http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html), E.T. 08.09.2006
- UFUK, M. Tahir. "Vergi Hukukunda Zarar Mahsubu Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, 103 (Temmuz 2001), 91-95.
- UYSAL, Ali ve Nurettin EROĞLU. **Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1986.

- UYVAL, Mustafa - TANER, Yeşim ve Elif BULUÇ. **Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- ÜLGEN, Soner ve Ali TUĞLU. "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Yapılan Düzenlemelere Göre Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu" , **Maliye Postası Dergisi**, 622 (1 Ağustos 2006), 83-84.
- ÜREL, Gürol. "Zarar Mahsubu". **Mükellefin Dergisi**, 102 (Haziran 2001), 23-37.
- , "Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar" konulu Seminer 3 Aralık 2004 /Swissotel-İstanbul
http://www.amcham.org.tr/html/Etkinlikler_detay/041203_vergi.htm
 E.T.12.05.2006
- , **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Mayıs 2001.
- , **Worldwide Corporate Tax Guide**. London: ERNST&YOUNG, January 2005.
- YAKUT, Abdulmenaf. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Bağış ve Yardım İndirimine İlişkin Benzer ve Farklı Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, 260 (Nisan 2003), 152-155.
- YAKUT, Abdulmenaf ve Evren YILDIRIM. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarında Zarar Mahsubu", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 459 (1 Mart 2006), 88-97.
- YARAŞLI, Genç Osman. **Türkiye'de Vergi Reformu**. Ankara: Maliye Bakanlığı, APK Yayın No:2005/367, 2005.
- YILDIRIM, Ali Haydar. "Tasfiye Sonucunun Zararla Kapanması", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, 221 (Eylül 2006), 28-32.
- YILDIRIM, A. Haydar ve Serbülent BAYRAK. Kurumlar Vergisi Kanunu, TÜRMOB Sirküleri, www.referansgazetesi.com, E.T.13.09.2006

YILDIZ, A. Murat ve Cem TEKİN. "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-II", **Yaklaşım Dergisi**, 100 (Nisan 2001), 144-149.

YILDIZ, F. Onur. "Gelir Vergisi'nde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası Dergisi**, 295 (Mart 2006), 141-148.

ÖZET

Gerçek kişi ve kurumların faaliyetlerini devam ettirebilmesi, yatırım, üretim, istihdam, uluslararası rekabet gücü elde edilebilmesi, ihracat yapabilmesi, etkinlik, verimlilik ve sürekliliğin sağlanması ve devam ettirilebilmesi için vergi yükünü azaltmaya, karlılık ve sermaye gücünü arttırmaya yönelik indirim veya mahsup uygulamalarından birisi de zarar mahsubu uygulamasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararların, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. GVK'nun 80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların, diğer kazanç unsurlarından mahsubu hariç tutulmuştur. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, sermayede meydana gelen azalmalar zarar kabul edilmemektedir.

Gelir vergisine paralel düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde belirtilen usul ve şartlara göre, geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirimine izin verilmiştir. Mahsup işlemi sonunda, kapatılamayan zarar kısmı müteakip 5 yılın gelirlerinden indirilmekte, bu sürede indirilemeyen giderler, izleyen yıllara nakledilememektedir. KVK'nun 9'uncu maddesine göre; devir ve tam bölünme yoluyla infisah eden şirketlerin zararlarının; son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında; yurt dışı faaliyet zararlarının belirli sınırlama ve şartlar çerçevesinde Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan indirilebilmesi mümkündür. Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararların, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmesi mümkün değildir.

Vergi yükünü azaltan, yatırımları cazip hale getirebilmenin tamamlayıcı unsurlarından olan, rekabet gücünü artıran, vergisel teşvik ve avantaj sağlayan, zararların mahsubu vergi sistemine konularak, verginin daha etkin olmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

ABSTRACT

One of the offset practices intended for natural and legal entities to continue their business activities, generally to attain power for investment, production, employment and international competition, to be able to export goods, to decrease tax burden for the purpose of ensuring and sustaining effectiveness, efficiency and continuity, to maximize profitability and capital is the practice of loss offset.

In Article 88 of Income Tax Law, it's been stipulated that losses caused by some of the revenues in collecting such revenues, can be offset from the revenues and incomes of the other assets. In Article 80 of the Income Tax Law, offset of the losses arising out of the other revenues and incomes specified from other income items is excluded.

In accordance with the parallel arrangements in Income Tax Law as well as terms and conditions as set forth in Article 9 of Corporate Tax Law, the losses of the previous period is allowed to be offset from current corporate revenues. The part of the loss which cannot be offset at the end of the offset operation, is offset from the revenues of the next 5 fiscal periods. The losses which cannot be offset within such period, cannot be transferred to following fiscal periods. In accordance with Article 9 of the Corporate Tax Law, it's mandatory that losses of a company which was dissolved due to assignment or full division, must be paid off within legal periods of the corporate tax returns of last five years and business activities of the institution taken over must be continued for at least 5 years as of the fiscal period when such assignment or full division took place. In addition, in calculation of the income and corporate tax values, it's possible to deduce foreign losses from domestic revenues and incomes obtained within Turkey under certain limitations and conditions. It's not possible to deduce the foreign losses which are exempt from income and corporate tax in Turkey, from domestic revenues and incomes obtained in Turkey.

It's intended to make taxing system more effective by enforcing 'damage offset practice' into tax system which decreases tax burden, as a decisive and complementary element of encouraging investments, increases competitiveness, providing tax incentives and advantages, thereby increasing effectiveness of the taxes.