

Vergi Matrahının Tespitinde İndirime Konu olan Zararın Tanımı ve Özellikleri

Yrd. Doç. Dr. Ceyda KÜKRER

Afyon Kocatepe Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
E-posta: kukrercceyda@gmail.com

Öz

Vergilendirme sürecinde devletin vergi alacağı, mükellef adına vergi borcu vergi matrahına vergi kanunlarında belirlenen oranların uygulanması sonucu ortaya çıkar. Buna bağlı olarak; “zarar” ya da “zarar indirimi” kavramında vergi matrahını yakından ilgilendirdiği için önemli konular arasında yer alır. Ancak, vergi kanunlarında zararın kavramsal olarak (Zarar Kavramı) bir tanımı yapılmamıştır. Bu kapsamda çalışmada, vergi kanunlarında ve ilgili tebliğlerde zarar indirimi kavramı incelenmiş ve zarar kavramının özellikleri ortaya konmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Zarar; vergi matrahı; Türk Vergi Sistemi.

The Importance of the Determination and Properties of Tax Loss Related to Tax Base

Abstract

In the taxation process tax assets of the state, tax liability of the taxpayer should be established by applying the appropriate tax rate to the taxable event's tax base in accordance with tax regulations. The side of this association, the determination of the "tax loss" and "tax loss reduction" is also very important issue in relation to the tax base. However, there is no determination of tax loss to be made due as yet. In this context, the issue of tax loss was examined according to the regulations in Turkish Tax Code regarding contracts of affreightment and the types of properties of tax loss was also determined.

Keywords: Tax loss; tax base; Turkish Tax System.

GİRİŞ

Türk vergi sistemi içinde kavramsal olarak "zarar kavramı"nın tanımı yapılmamıştır. Vergilendirme sürecinde zarar kavramı, vergi matrahının tespitinde "Zarar İndirimi" olarak yer alır. Zarar indiriminin genelde gelir ve kurumlar vergisinde yer almasına bağlı olarak vergi matrahının tespitinde muhasebe kayıtları önem taşır. Çünkü vergi matrahı bir anlamda muhasebe kayıtlarının bir sonucudur. Ancak muhasebedeki zarar ile vergilemedeki zarar arasında farklılık söz konusudur. Ayrıca zararın vergi matrahından indirilebilmesi için vergi kanunlarında öngörülen özellikleri taşıması diğer bir esastır. Vergi kanunları içinde yer alan bu özellikler bir bütün olup hepsinin bir arada olması esastır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde zarar indirimi kavramı açıklanmıştır. Kanuna göre, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurum kazancından indirilebilecektir. Aynı zamanda bazı özel durumlarda da zarar mahsubu kavramı karşımıza çıkmaktadır. Gelir vergisi kanununun 88 nci maddesinde ise "Zararların Karlara Takas ve Mahsubu" başlığı altında gelir unsurları toplanırken, gelir unsurlarının bir kısmında meydana gelen zararın, diğer gelir unsurlarından mahsup edileceği ifade edilmiştir. Yine VUK madde 278 de "Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde kıymetlerinde önemli azalmalar meydana gelenlerin 317 nci maddede belirtildiği üzere sabit kıymetlerde meydana gelen kıymet kaybı veya düşük bedelle değerlendirme veya fevkalade amortisman yoluyla sonuç hesaplarına intikal" öngörülmüştür. Dolayısıyla bu yönde meydana gelen eksilmeler zarar olarak belirlenmiştir.

Vergi matrahının tespitinde indirim konu olan zarar indirimine ilişkin özelliklerin, vergi kanunları içinde net olarak belirlenmeyip çeşitli kanun maddeleriyle ifade edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu durumda uygulamada birtakım karışıklılara neden olmaktadır.

Bu çalışmada, zarar indirimi kavramı ve özellikleri çeşitli kanunlar ve konuyla ilgili tebliğler ışığında incelenecektir. Bu amaçla başta Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunlarında ve ilgili tebliğlerdeki düzenlemeler dikkate alınacak, zarar kavramının özellikleri de ayrıca göz önünde bulundurulacaktır.

2. ZARAR KAVRAMI

Kelime anlamı olarak zarar; ziyan, eksiklik, kayıp, bir menfaatin bozulması veya kaybolması, kötü sonuç, mazarrat anlamını taşımaktadır. Bunun yanı sıra zarar kavramı "Tazminat" kelimesiyle de ifade edildiği görülmektedir (Kaplan, 2010).

2.1. Genel Anlamda

Kavramsal olarak zarar kavramının hukuk, muhasebe, iktisat ve vergi alanında yer aldığını görürüz.

Hukuki anlamda zarar kavramı, mal varlığında oluşan azalmayı ifade eder. Ancak bu azalma, mal sahibinin iradesi dışı ya da iradesi olmadan meydana gelmiş olmadıkça zarar olarak kabul edilmiştir (Kaplan, 2010). Ancak bazı ayrıntılı hallerde mal varlığı sahibinin izni ile oluşan bir azalmanın da zarar kavramına girdiği görülür. Mal varlığı sahibinin yaptığı eylemler kendi isteğine aykırı doğmuş birtakım zorlukların giderilmesi için yapılmış olması ve bu baskı yapıldığı takdirde mal varlığından bir azalmanın söz konusu olmasını örnek olarak verebiliriz.

Hukukta zarar kavramına ilişkin esaslar Borçlar Kanunu ile Ticaret Kanunu içinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre zarar kavramı iki şekilde tanımlanmıştır. Birincisi, sözleşmeye bağlı olarak borçlunun sözleşme hükümlerini hiç yerine getirmemek ya da zamanında yapmamak suretiyle alacaklıyı zarar uğratması “Müspet Zarar” dır. İkincisi ise, sözleşmenin sakat olarak yapılması ve bunun sonucu sözleşmenin bir hüküm ifade etmemesi sonucu doğan “Menfi Zarar” dır (Sevinç, 2014). Hukukta bir zararın miktarı ise, zarara uğrayan kişinin o anda mevcut durumu ile zararlı olay meydana geldikten sonraki durumu arasındaki farkla ölçülür (Karahasan, 2001). Diğer bir ifade ile hukukta zarar kavramını, kişinin isteği dışında mal varlığı ile manevi varlığında meydana gelen bir eksilme olarak tanımlamak mümkündür.

Muhasebede zarar kavramı işletmenin operasyonel faaliyet sonuçlarıyla ilişkilendirilmiştir. Operasyonel faaliyet ise, şirketin finansman veya yatırım kararları dışındaki faaliyetleri ifade eder (Çonkar 2009; Kula, 2012). Bu operasyonel faaliyetlerde varlık veya hizmet tüketiminden dolayı net varlık azalışı olursa bu varlık azalışına "gider/zarar" adı verilir. Muhasebede zarar kavramı "Bilanço Yaklaşımı" ve " Gelir Yaklaşımı " olmak üzere iki yaklaşımla tanımlanmıştır (Sözbilir ve Fidan, 2003).

Bilanço yaklaşımına göre zarar, işletmenin bir faaliyet dönemine ait giderler toplamının o dönem gelirleri toplamından fazla olması nedeniyle öz sermayede meydana gelen azalışları ifade eder. Yani bir anlamda, hâsılat ile giderler arasındaki olumsuz farkın öz sermayeyi olumsuz yönde etkilemesi olarak tanımlanabilir. Ancak burada bir işletmenin öz sermayesindeki azalışlar ve işletmeden çekilen değerler hariç, olağandışı giderler sonucu ortaya çıkan azalışın işletmenin olağandışı faaliyetlerinden yani arızı olarak yapılan işlemler ve olaylardan kaynaklanmış olması gerekir. Örneğin, doğal afetler sonucunda varlıklarda bir azalma meydana geldiğinde bu azalış sermayeyi azaltacaktır. Gelir yaklaşımında zarar ise, belli bir dönemde işletme faaliyetinin sürdürebilmesi ve bir gelir elde edilmesi dışında; arızı iş veya olaydan dolayı kullanılan ya da tüketilen varlıkların hasılatından düşülen kısmı olarak

tanımlanabilir. Örneğin, bir yangın sonucu stoklardaki malların yanması, stok maliyetlerinin tükenmesine neden olacaktır. Diğer taraftan muhasebede gelir ortaya çıkarmayan aktif tükenişleri ve dönem sonunda işletme faaliyetlerinin dışında arızî olarak ortaya çıkan yarı tükenen maliyetler de zarar olarak kabul edilmiştir.

Yeni düzenleme ile muhasebede zararın tespitinde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun öngördüğü ve 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde biçimlenen yeni muhasebe anlayış ve düzene ilişkin esaslar dikkate alınır (Balcı, 2012).

İktisatta zarar kavramı, genel olarak; maliyetlerin değişkenliği (Eruygur, 2011), rekabet piyasasındaki aksak rekabetler (Öztürk ve diğ.,2013) veya fiyat ayrımcılığının rekabet ortamında yarattığı dezavantajlar dikkate alınarak tanımlanmıştır (Görgün, 2003).

Maliyetlerin değişkenliğinde zarar, mal veya hizmet üretiminde maliyetlerin olumsuz yönde değişmesine bağlı olarak ortaya çıkan olumsuzluklardır. Rekabet piyasasındaki aksak rekabetlere bağlı olarak oluşan olumsuzlukların maliyet veya fiyatlara olumsuz yansımaları sonucu ortaya çıkan olumsuzluklar zarar olarak kabul edilmiştir.

Fiyat ayrımcılığında zarar ise, dört seviyede tanımlanmıştır. Birinci seviye, rakip firmaların fiyat indirimleriyle rekabet edebilmek için veya rakip firmaları pazar dışına itebilmek için yapılan fiyat indirimleri sonucu ortaya çıkan zarardır. İkinci seviye, rakip firmalarla rekabet ortamında üstünlük sağlamak için mal veya hizmet temininde fiyat yükseltilmesiyle uğranan zarardır. Üçüncü seviye, firmanın mal veya hizmet sattığı alıcı müşterilerinin kolay alıcı ile zor alıcı arasındaki dengenin bozulmasına bağlı olarak fiyatlarda meydana gelen olumsuzluklar sonucu ortaya çıkan zarar olarak tanımlanır. Dördüncü seviye ise, firmanın hakim durumda olduğu ve ayrıcalık tanıdığı firma ile ayrıcalık tanımadığı firma arasındaki rekabete bağlı olarak fiyat indirimi sonucu ortaya çıkan zarardır.

2.2. Vergilendirme Anlamında

Vergi kanunlarında zarar kavramının tanımı yapılmamıştır. Vergi kanunlarında zarar, bir indirim konusu olarak ele alınmıştır. Vergilemede zarar kavramını, "işletme veya teşebbüsün meydana gelmesinde veyahut faaliyeti sırasında önüne geçilmesi vergi mükellefinin iradesi ve kudreti dışında meydana gelen değer eksilmeleri" şeklinde tanımlamak mümkündür.

Zararı bir indirim konusu olarak ele alan vergi kanunları, bu alanda sınırlı hükümler belirleyerek teşebbüs zararından bahsetmiştir. Bunu haklı gösteren neden, vergi kanunlarına göre indirimi söz konusu olan zararın, sadece

bir gelir sağlayan faaliyetle kesin bir ilişkisi bulunan işletme zararlarından oluşmasıdır. Bu nedenle işletme zararları genel servet zararlarından ayırılır.

Vergilemede zarar kavramı hukuk ve muhasebeden daha dar kapsamlı olarak ele alınmış ve kanunlarda belirlenen esaslar doğrultusunda sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Vergilemede zarar, yalnızca vergi kanunları içerisinde değer taşır. Örneğin bir kişinin evinin yıkılması veya yanması kişi açısından bir zararı oluşturmasına karşılık, vergilendirme açısından zararın söz konusu olabilmesi için, söz konusu evin işletme sermayesine dâhil olması gerekir. Ya da işletmenin bilançosuna dâhil hisse senedi veya tahvilin değerinin düşmesi sonucu meydana gelecek zarar vergilendirme kapsamına girdiği halde söz konusu hisse senedi veya tahvil bir şahsa ait ise vergilendirme açısından bir zarar söz konusu olmayacaktır.

3.İNDİRİME KONU OLAN ZARARIN ÖZELLİKLERİ

Bir zarar, kanunlarda zarar kavramı tanımı içinde yer alsa bile, vergi matrahının tespitinde indirim konu olabilmesi için birtakım özellikleri taşıması şarttır. Söz konusu olan bu özellikleri aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

3.1. Vergi Kanunlarında Zarar indirimiyle İlgili Hükümlerin Bulunması

Öncelikle bir zararın indirim konu olabilmesi için yürürlükte olan vergi kanunları içinde yer alması gerekir. Çünkü vergilendirmede zarar yalnızca vergi konuları içinde değer taşır. Bu nedenle vergi kanunları içinde zarar indirimine ilişkin herhangi bir hüküm yoksa veya söz konusu hüküm yürürlükten kalkmış ise zarar indirimi söz konusu olmaz. Ayrıca zarar indiriminde vergi kanunlarında belirlenen sınırlar dışına çıkmak da mümkün değildir.

Prensip itibarıyla işletmeye ait servet unsurlarında meydana gelmiş bütün zararların hâsıllardan indirilmesine müsaade edilmiştir. Bunda ise, muhasebe kayıtları esas teşkil eder. Zararın mutlaka muhasebeleştirilmiş olması şarttır. Ancak muhasebede yer alan mali zarar, ticari zarardan farklıdır. İndirime konu olan ticari zarardır. Vergi kanunlarında yer alan zarar indirimiyle ilgili hükümleri aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

3.1.1. Gelir Vergisinde

Gelir vergisi kanununun 88 nci maddesinde “Zararların Karlara Takas ve Mahsubu” başlığı altında gelir unsurları toplanırken, gelir unsurlarının bir kısmında meydana gelen zararın, diğer gelir unsurlarından mahsup edileceği ifade edilmiştir. Ancak, Vergiden istisna edilmiş gelir kaynaklarında meydana gelen zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilemez. Aslında bu hususla alakalı olarak Kurumlar Vergisi Kanununda düzenleme yer

almakla birlikte Gelir Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulama ve genel olarak kabul edilen görüş, istisna kaynaklı faaliyetlerden doğan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsubunun mümkün olmadığı şeklindedir (Yücel, 2014).

Gelir Vergisi uygulamasında mükellefler gelir vergisinin konusuna giren her türlü kazanç ve iratları için tek bir beyanname vermekte, farklı gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye toplayarak beyan etmektedir. Söz konusu beyan esnasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar Gelir Vergisi Kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça diğer gelir unsurlarından mahsup edilmektedir.

3.1.2. Kurumlar Vergisinde

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir unsurlarından hangi grup içine girerse girsün, özel bir hüküm bulunmadıkça, kurum yönünden “ticari kazanç” hükmünde sayılır. Yani bir anlamda kurum kazancı, Gelir Vergisi konusu içine giren kazanç ve iratlardan oluşur ve kural olarak ticari kazancın hesaplanmasıyla ilgili hükümlerine göre tespit edilir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi'nde zarar kavramı, ticari kazançta olduğu gibidir. Ancak, kurumlar Vergisi beyannamesinde ticari zarar değil “mali zarar” mahsup edilmektedir (Uzelli, 2011). Çünkü, vergi matrahı hesaplanırken bazı giderler vergi kanunlarında gider olarak kabul edilmez, bazı giderler de vergi matrahından istisna edilmiş olabilir.

3.1.3. Vergi Usul Kanununda

Vergi Usul Kanununda, zarar kavramını direk olarak tanımlayan herhangi bir hüküm söz konusu değildir. Ancak, zararın belirlenmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. VUK madde 115 de “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, munzur hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle meydana gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilerek Maliye Bakanlığınca zarara mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen vergiden terkin olunacağı” belirtilmiştir. Yine VUK madde 278 de “Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde kıymetlerinde önemli azalmalar meydana gelenlerin 317 nci maddede belirtildiği üzere sabit kıymetlerde meydana gelen kıymet kaybı veya düşük bedelle değerlendirme veya fevkalade amortisman yoluyla sonuç hesaplarına intikal” öngörülmüştür. Dolayısıyla bu yönde meydana gelen eksilmeler zarar olarak belirlenmiştir.

VUK madde 329 da ise “Amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan tazminatların, eksik olduğu hallerde, aradaki farkın kar – zarar hesabına intikal” ettirileceği belirtilmiştir.

VUK madde 322 de “ Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacakların değersiz alacak sayılarak zarar

geçirilerek yok edilir “ hükmü ile zararın ne şekilde indirileceği belirtilmiştir. VUK madde 323 de ise “ şüpheli alacakların sonradan tahsil edilmesinde, tahsil edilen miktarın kar – zarar hesabına intikali “ öngörülmüştür.

3.1.4. Diğer Vergilerde

Gelir ve Kurumlar vergisi dışında diğer vergilere baktığımız zaman, vergi matrahının tespitinde öngörülen indirimler arasında zarar indiriminin söz konusu olmadığı görülür. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi içinde yer alan diğer vergilerde zarar indirimi söz konusu değildir.

Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 30/c maddesi ile zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle çalınan (zarar) emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

3.2. Zararın İrade Dışında Meydana Gelmesi

Vergi matrahının tespitinde İndirime konu olan zarar kavramının diğer bir özelliği, zararın, önüne geçilmesi vergi mükellefinin iradesi ve kudreti dışında bulunan olaylar ve nedenlere bağlı olarak meydana gelmesidir. Ancak, meydana gelen zararın vergi mükellefinin iradesi ve kudreti dışında meydana gelmiş olmasının belirlenmesi oldukça zor konular arasında yer almaktadır. Bu nedenle ispat esaslarına dayandırılmıştır. Çünkü İrade, kişinin iç âlemine ilişkin bir özellik olduğu için sübjektif bir kavramdır. Bu nedenle kişilerin hukuk düzeninde istedikleri sonuca ulaşabilmelerinde, iradelerini dış aleme diğer kişilere ya da topluluklara aktarmak zorundadır. Kişi, olumlu veya olumsuz bir davranışını iradesi ve kudreti dışında veya dahilinde de olduğunu ispat etmekle yükümlüdür. İşte irade kavramının özelliğine bağlı olarak, vergi kanunlarında hangi hallerin irade dışı sayılacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Örneğin, bir işyerinin kasten sahibi tarafından yakılması veya malların bilinçli olarak tahrip edilmesi durumunda, zarar söz konusu değildir.

Yine uygulamada işletmeye dâhil servet unsurlarının çalınmış olması halinde, söz konusu olay neticesinde meydana gelen zararın hukuki açıdan zarar kabul edilmeyeceği görüşü ağırlıklıdır.

Çünkü her ne kadar hırsızlık olayı işletme sahibinin iradesi dışında meydana gelmiş olsa bile, bu konuda vergi kanunlarında mevcut bir hüküm bulunmadığı için yargı mercilerince meydana gelen zararın sonuç hesaplarına intikal edemeyeceği genel kabul görmüş konular arasında görülmektedir.

Buna karşılık rekabet, modanın değişmesi, yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymeti düşen değerler sonucu meydana gelen zararlar vergi kanunlarında yer aldığı için irade dışı kabul edilerek zarar sayılmıştır.

3.3. Zararın İşletme Faaliyetiyle İlgili Bulunması

Vergi matrahının tespitinde indirim konusu olacak zararın diğer bir özelliği, zararın işletme faaliyetiyle ilgili olmasıdır. Zarar doğrudan doğruya kazanç sağlayan faaliyetlere ait devamlılık arz eden işler neticesi ise zararlı işletme faaliyeti arasında bir bağ söz konusu olur.

Örneğin, diğer kazanç ve iratlara giren gelir unsurları kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri taşımadığı için zarar söz konusu değildir(GVK Mad: 80). Yine menkul sermaye iratlarında meydana gelen değer azalışları zarar kabul edilmemiştir. Ancak menkul kıymetlerin safi tutarının tespiti için Gelir Vergisi Kanununda öngörülen indirimler nedeniyle meydana gelen fazlalıklar zarar kabul edilmiştir(GVK Mad:74). Yine gayrimenkullerde meydana gelen değer azalışları zarar olarak kabul edilmemiştir. Buna karşılık gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi sırasında yapılan gider fazlalıkları zarar olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle zararın indirim konusu olabilmesi için öngörülen diğer bir şartta zararın işletme faaliyetiyle ilgili faaliyetler sonucunda meydana gelmiş olmasıdır.

3.4. Zararın Belirli Bir Hesap Döneminde Meydana Gelmesi

Vergi matrahının tespitinde zarar indirimine ilişkin diğer bir prensip, İndirime konu olan zararın kazanç veya iradın hesaplanmasına ilişkin hesap dönemi içinde meydana gelmesi gerekir. Bu alanda normal amortismanlar hakkında söz konusu olan prensipler zarar hakkında da uygulanır. Ancak zarar indiriminde beş yıllık süre öngörülmüştür. Yani zaman aşımı söz konusudur. Beş yıl içinde indirilemeyen zararın daha sonrası yıllarda indirimi söz konusu değildir.

Ticari faaliyette bulunanlar herhangi bir vergilendirme döneminde zarar etmeleri halinde, bu zararları öncelikle varsa ilgili yılın diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup ederler, mahsup edilemeyen kısmını ise zararın doğduğu yılı takip eden beşinci vergilendirme döneminin sonuna kadarki kazanç ve iratlarına mahsup edebilirler.

Zarar mahsubu, bir seçimlik hak değildir. Yani mükellefler, kâr dağıtım politikaları veya başka sebeplerle, belli bir dönemde geçmiş zararlarını mahsup etmedikleri takdirde, bu haklarından vazgeçmiş kabul edilirler ve izleyen dönemde artık bu haklarını kullanamazlar. Benzeri olarak, zarar mahsubunda yıl atlanmaması, en eski yılın zararından başlanarak sırasıyla düşülmesi gerekmektedir (Doğruöz, 2010). Yıl atlanması halinde de, atlanılan yıla ait zararın mahsup hakkından vazgeçildiği sonucu ortaya çıkar.

Diğer taraftan belirli bir hesap döneminde meydana gelmesi muhtemel zararları örtmek üzere ayrılan karşılıklar indirim hakkını etkilemez. Buna karşılık beklenen zarar meydana gelmezse söz konusu karşılıklar hesap dönemine ilave edilir. Artık o hesap dönemi için indirim konusu teşkil eden bir zarar söz konusu olmaz. Faaliyetin sona ermesi veya terk edilmesi hallerinde

geçmiş yıllardaki faaliyet sırasında doğmuş olan zararın diğer kazanç veya irat unsurlarından indirimi imkânı ortadan kalkar (Seviğ, 2010).

3.5. Zararın İşletmeye Dâhil Servet Unsurlarında Meydana Gelmesi

Vergi matrahının tespitinde zarar indirimine ilişkin diğer bir özellik, zararın işletmeye dâhil servet unsurlarında meydana gelmesidir. Ancak, uygulamada hangi zararların işletmeye dâhil servet unsurlarından meydana geldiği veya işletme zararı olduğunun belirlenmesi güçlük arz eden konular arasında yer alır. Bu güçlükler genelde kasa, hisse senedi ve tahvil değerleri ile amortisman tabi iktisadi değerlerde meydana gelen zararın belirlenmesinde ortaya çıkar. (Pamukçu, 2011).

Çünkü genel olarak zarar neticesinde sifıra düşen değerlere isabet ettiğinin belirlenmesi güçlük arz eder. Özellikle kasa hesabında kayıtlı değer bir tarafa bırakılırsa, bizzat kasanın şahsi bir cep olarak kullanıldığı hallerde muhasebe kayıtlarının gerçek durumu ne derece ortaya koyduğunu kestirmek güçtür (Kula, 2012).

İşletmeye ait kar veya zarar dönem sonunda hesaplandığı için değerlendirme ölçüleri önem taşır. Değerleme doğrudan vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için işletmeye ait kar veya zarar hesaplanırken, mükelleflerin VUK da yer alan değerlemeye ilişkin esaslara uyma ve dikkate alma zorunluluğu söz konusudur (Özyer, 2008).

Yine amortisman tabi olup değerini tamamen kaybetmiş olan demirbaşlarda işletmeye ait zararın ne miktarda olduğunu gerçek değerleriyle belirlemek ayrı bir güçlük taşır. Buna karşılık bilançoya dâhil hisse senedi veya tahvillerde meydana gelen değer düşüklükleri işletmeye dahil servet unsurlarında meydana geldiği için işletme zararı mahiyetini taşır (Kula, 2012).

3.6. Zararın İspat Edilmesi

Türk vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kurala bakıldığında genel/özel bir kural getirilmediği, Medeni Kanunun 6. maddesindeki kuralın vergi hukukunda tekrar edilmesinden ibaret bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır (Gözübüyük, 2009). İlke olarak vergi hukukunda da vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla mükelleftir (Şaban, 2006). Ancak bu genel kural içerisinde bir karine getirilmiştir ve bu karine “hayatın olağan akışı” karinesidir. Bu düzenleme serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır (Biyân, 2012).

Beyana dayalı vergilerde, vergileme, öncelikle mükellefin vermiş olduğu beyan üzerinden yapılır. Bu nedenle öncelikle ilgili yıla ait kar da zarar da mükellef tarafından hesaplanır. Kar veya zarar ise muhasebe hesapları sonucu ortaya çıkar. Bunun için vergilendirmede işletme zararının indirime konu olabilmesi için muhasebe kayıtlarında yer almaları yani

muhasebeleştirilmiş olmaları şarttır. Başka bir anlatımla zarara ilişkin durum, bir taraftan zarara uğramış servet unsurlarının işletmeye dâhil servet olarak kaydedilmiş olmasının yanı sıra aynı şekilde işletme hesaplarında gösterilmiş olması şarttır. Bunda ise, genelde kabul görmüş muhasebe kayıt sistemleri esas alınır. Dolayısıyla işletmeye ait muhasebe kayıtları ispat hükmündedir (Taylar, 2009).

Ancak her zaman defter kayıtlarına rağmen zararın varlığı tam ve kesin olarak ispat edilmiş sayılmaz. Çünkü, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun yanı sıra zarar ilişkin diğer özelliklerinde mevcudiyeti şarttır. İşletme defter ve belgelerinin kaybolması, yanması, tabi afetlere bağlı olarak tahrip olması hallerinde zararın ispatında yargı ve takdir kararları söz konusu olur (Karakoç, 1995).

SONUÇ

Kelime anlamı olarak ziyan, eksilme, eksiklik, kayıp, bir menfaatin kaybolması veya bozulması anlamını taşıyan zarar kavramı, vergilendirmede daha değişik ele alınmıştır. Vergi kanunlarında zarar kavramının tanımı yapılmamış olsa da hukuk, muhasebe, iktisattan ayrı olarak daha dar kapsamlı olarak ele alınmış ve vergi kanunlarında belirlenen esaslar doğrultusunda sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Vergilemede zarar yalnızca vergi kanunları içerisinde değer taşıdığına göre, zarar mahsubundan yararlanmak isteyen mükellefin bu haktan yararlanırken dikkat etmesi gereken vergi kanunları ve ilgili tebliğlerdir. Bu açıdan ilk olarak denilebilir ki çeşitli vergi kanunlarında zarar mahsubu uygulamasında ortaya çıkan farklı durumlar zarar mahsubu kavramının net ortaya konulması ile bir netlik kazanacaktır.

İkinci olarak vergi kanunlarında belirlenen bu esaslar bir anlamda indirim konu olan zararın özelliklerini ifade ettiğini düşündüğümüzde; zarar mahsubu kavramını ortaya koyarken vergi kanunları ve ilgili tebliğler ile indirim konu olan zararın özelliklerinin birlikte dikkate alınması gerekecektir. Söz konusu özellikler bir bütün olarak özellik ifade ettiği için hepsinin bir arada taşınması esastır. Yani bir anlamda vergi kanunlarında öngörülen bu özelliklerin bir veya birkaçının olmaması halinde, meydana gelen zarar vergilendirme açısından vergi matrahının tespitinde zarar indirimine konu teşkil etmez.

Kaynakça

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, R.G. Tarih 06.01.1961, S.10700.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, R.G. Tarih 21.06.2006, S. 26205.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, R.G. Tarih 10.01.1961, S.10703 – 10705.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, R.G. Tarih 02.11.1984, S. 18563.

Ateşoğlu, V. (2004) "Değerleme" <http://www.sakaryavdb.gov.tr/dokument/DE%C4%99>. (21.11.2014)

Aydoğan Kaplan, N. (2010) "Paranın Değer Kaybından Doğan Tazminat Yükümlülüğü" <http://www.nazliaydogan.av.tr/paranin-deger-kaybindan-dogan-tazmin-yukumlulugu/> (04.12.2014)

Ayhan, O. (2012) "5520 Sayılı Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu", <http://www.batiymm.com.tr/?p=2615>. (08.11.2014)

Balcı, A.R. (2012) "Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kar Hesaplamaları" *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27 (1) :163.

Bıyan, Ö. (2012) "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi ve Bir Eleştirisi: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali" *Vergi Sorunları Dergisi*, 281 (2):18.

Çonkar, K., Ulsan, H. ve Öztürk, M. (2009) "*Genel Muhasebe*" Nobel Yayın, 6. Baskı, Ankara.

Doğruöz, B. (2010), "Kurumlarda Zarar Mahsubu", Referans Gazetesi.

Eruygur, O. (2011) "*Uzun Dönem Maliyetleri ve Tam Rekabet Piyasası*" İktisada Giriş Ders Notları, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Görgün, Ü. (2003) "*Hakim Durumun Kötüye Kullanılması Kapsamında Fiyat Ayrımcılığı Uygulamaları*" Rekabet Kurumu, Ankara.

Gözübüyük, A.Ş. (2009) "*Yönetmelik Yargısı*", Turhan Kitapevi, 28. Baskı, Ankara.

Karahasan, M. R. (2001), "*Tazminat Hukuku- Manevi Zarar*", B.6 Kitapevi, İstanbul.

Karakoç, Y. (1995) "*Vergi Yargılaması Hukuku*", Alfa Yayıncılık, İstanbul.

KULA V. (2012), "*Bilanço Eşitliği Temelinde Finansal Muhasebeye Giriş, KPSS Soruları Çözümlü*", Afyon.

Öncel, M. (1995), "Enflasyon ve Vergilendirme", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.44, S.1-4.

Öztürk, N., Bayraktar, Y. (2009) "Aksak Rekabetin Önlenmesinde Devletin Rolü" *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi* (2):74-93.

Pamukçu, F. (2011) "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolar Etkisi" *Mali Çözüm*, Ocak-Şubat. S.79-94.

Sevinç, S. (2014) "*Karşılıklı Borç Yükleyen Sözleşmelerde Borçlu Temerrüdünün Sonuçları ve Müspet Zarar-Menfi Zarar Kavramı*", Erdem and Erdem Ortaklık Arşivi, Nisan, İstanbul.

Seviğ, V. (2009) "Gelir Vergisi Mükelleflerinde Zarar Mahsubu" http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4092 (05.11.2014)

Sözbilir, N., Kayma, A.R., Fidan, T. (2003) "*Maliyet Muhasebesi*" Afyon Kocatepe Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını, Afyon.

Süzer, F. (2013) "Kurumlar Vergisi Kanunu 9. Maddesinde Tanımlanan Zarar Mahsubu Müessesesi ve Özelgeler Işığında Değerlendirilmesi" <http://www.moorestephens.com.tr/Docs/files/KVKanunununZararMahsubuveozelgelerisigindeDegerlendirilmesi.pdf> (19.12.2014)

Şaban, N. (2006) "*Vergi Hukuku*" Beta Yayınları, İstanbul.

Taylar, Y. (2009) "Vergi Yargılaması Hukukunda İspat Yüküne İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi" *Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan*, (2):1189-1222.

Türk Medeni Kanunu, R.G. Tarih 08.12.2001, S. 24607.

Uzelli, C. (2013) "Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu" <http://www.dengeymm.com.tr/>

[userfiles/File/kurumlar%20vergisinde%20zarar%20mahsubu_cenk%20uzelli.pdf](http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/kurumlar%20vergisinde%20zarar%20mahsubu_cenk%20uzelli.pdf) (15.12.2014)

Yıldırım, M. (2011) "Gelir Vergisi Kanununda Zarar Mahsubu Sınırlaması" *Vergi Sorunları Dergisi*, 270 (1):1-12.