

## VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ZARARLARIN MAHİYETİ

Mübin BAŞAR

İstanbul Defterdarlığı Gelir Müdürü

Vergi Kanunlarında sarahaten zikredilmedikleri müddetçe muayyen kaynaklardan neş'et eden gelirleri vergiye tabi tutmak mümkün değildir. Vergi kanunları umumiyetle bizde olduğu gibi, gelir kaynaklarının muhtelif nevilerini, yani gelir kategorilerini sarahaten gösterir veya mücerret geliri ele almakla beraber misal vermek suretiyle vergiye tâbi gelirleri kaynak bakımından tahdide tâbi tutar. Bundan sonra kanunun ihtiva etmek mecburiyetinde olduğu diğer mühim bir mesele gelir : Vergiye tâbi iktisadî değerlerin sâfi miktarını, daha teknik bir tabirle vergi nisbetinin tatbik edileceği, nakitle ifade edilen nihaî rakama ait kaideleri tesbit etmek. Bu kaideler Alman vergi hukukunun hâkim olduğu memleketlerin (Almanya, İsviçre gibi) vergi kanunlarında olduğu gibi umumiyetle, «Gelirin hesaplanması», «sâfi gelirin tesbiti» şeklinde başlıklar altında veya bizde olduğu gibi her gelir kaynağı ayrı ayrı ele alınarak, ticarî kazancın (G.V.K. Md. 39-41), serbest meslek kazancının tesbiti (G.V.K. Md. 51-52), gerçek ücretler (G.V.K. Md. 47), sâfi irat (G.V.K. Md. 55), şeklindeki başlıklar altında tedvin edilmiştir. Kısacası şunu tebarüz ettirelim ki, global gelir vergisini kabul etmiş olan memleketlerin vergi kanunlarında, umumiyetle gelir kaynaklarının muhtelif nevilerine işaret etmekle iktifa olunmuş, her gelir kaynağı için ayrı ayrı hesap ve tesbit kaideleri sevk edilmesine lüzum görülmemiştir veya mesele atıf yapmak suretiyle halledilmiştir. Bu tanzim tarzının sebeplerini, bizim anladığımız manada muafiyet ve istisnalara mümkün olduğu kadar az yer verilmiş ve indirim bakımından tahdidi usullerin terk edilmiş olmasında aramak yerinde olur. Bizde ise vaziyet berakistir. Yani yukarıda da işaret edildiği ve hile hemen hemen her gelir nev'i için ayrı bir hesap ve tesbit şekli kabul edilmiştir. Sistemin memleket bünyesine uydurulmak istenmesi, muafiyet ve istisnalara geniş mikyasta yer verilmiş olması, Vergi hukukumuzun muhtelif indirimler bakımından tahdidi bir yol takip etmiş bulunması, buna sebep olarak gösterile-

bilir. Netice itibariyle muhtelif kaynaklardan neş'et eden gelirlerin (gelir kategorileri) hey'eti umumiyesine şâmil bir hesap ve tesbit seklinin ihdasına imkân kalmamıştır.

Şunu da işaret edelim ki, meselâ Almanyada gelirin kaynak esasına göre kategorilere ayrılmış bulunması son zamanlarda tenkide uğramıştır. Tefrikin bir çok ihtilâfları davet ettiği, gelirin mahiyetine göre yapılan ideolojik tarif ve izahların idare ve malî kaza mercilerini kabili münakaşa neticelere sevkettiği ileri sürülmekte ve malî mevzuatta daima tedrici değişiklikler tercih edildiği için, gelir mefhumunun da yeni baştan ele alınmasını ve tedricen enumeratif mahiyette bir gelir mefhumunun tesbiti tavsiye edilmektedir.

Böylece muayyen kalıplara irca edilen sâfi gelirin hesap ve tesbit ameliyesi evvelâ vergi tekniğine saniyen gelirin iktisadî strüktürüne bağlı bir mahiyet arzettiği zannedilirse de, aksine keyfiyet bir vergi hukuku dâvasıdır. Zira sâfi gelirin hesaplanmasında daima muayyen indirimlerle miktarı azaltmış gayrisâfi gelir mevzuubahis olur. Bu indirimlerin ise gelir kaynaklarının iktisadî bünyesi ne olursa olsun bir vergi hukuku mevzuu olarak vergi kanunlarında serahaten zikredilmeleri icap eder. Şu şekilde bir izah ta yapmak mümkündür : Çeşitli gelirler iktisadî bünyeleri gözönünde tutularak kategorilere ayrılırlar, fakat gelirin hesaplanmasında iktisadî hususiyetler değil, vergi hukuku prensipleri hâkimdir.

Gayrisâfi gelirden yapılan indirimler, organik ve sosyal olmak üzere iki ana grubda toplanır. Birinci grup indirimler adlarından da anlaşılacağı veçhile gelirin tekevvünü ile sıkı sıkıya bağlıdır. (Organik bağ), yani gelirin tekevvünü netice itibariyle indirim olarak tecelli edecek bir takım hadiselerin vukuu ile birlikte cereyan eder. Masraflar, amortismanlar zararlar bu nevi indirimlerdir. Bazan memleket realitelerine bazan da iktisadî ve içtimâf sebeplere istinat eden sosyal indirimler ise gelirin tekevvünü ile doğrudan doğruya ilgili değildirler. Şayet böyle bir alâkanın mevcut olduğu iddia edilirse illiyet prensibi çok zorlanmış olur. Asgari geçim indirimi, sosyal sigorta indirimi, menafii umumiyeye hadim cemiyetlere yapılan yardımlar, (göçmenlere yardım komitesine, 6-7 Eylül hâdiselerinde zarar görenlere yapılan yardımlar) gibi bir takım sosyal indirimler vergi hukuku bakımından büyük bir ehemmiyeti haiz değildir. Gayrisâfi gelirden indirilip indirilmeyecekleri kolayca tayin edilebilir.

Buna mukabil gelirin tekevvünü ile sıkı sıkıya bağlı bulunan organik indirimlerin idare, mükellef ve malî kaza mercileri arasında

bir takım anlaşmazlıklara sebep ve bu bakımdan tetkik ve teşrihe muhtaç olduklarını kabul etmek icap eder.

Bu meyanda zararlar da bir indirim mevzuu oldukları müddetçe bir takım komplikasyonlara sebep olmaktadırlar. Amortismanlarla yakın karabeti olan zararların gayrisâfi gelirden indirilmesine cevaz veren hukukî düşünce şu ana fikirde mündemiçtir : Amortismanlarda olduğu gibi, muayyen bir zaman zarfında elde edilen gelirin miktarı, aynı zamanda servette vukua gelen zararlarla eksilir. Bu zenzerliğe rağmen zararlarla amortismanlar arasında bazı farklar vardır. Amortismanlar gelirin elde edilmesi ile doğrudan doğruya alâkalı oldukları halde zararlarla gelir arasında bu alâka nisbeten zayıftır. Zira teşebbüse dahil servet unsurunda vukua gelen yıpranma zaruri olarak amortisman şeklinde tecelli eden bir indirimi tevhit edecektir. Halbuki işletmede zarar her zaman mevzuubahis olmaz ve her vukua gelen zarar da indirime mevzu teşkil etmez. Bu sebepten ancak kanunda açıkça mevzuubahs edildiği takdirde zarar gayrisâfi gelirden indirilir. Diğer taraftan amortismanların sebebini teşkil eden hadise işletmenin içinde cereyan eder. Halbuki zarar tevhit eden hadise işletmenin dışında da tekevvün edebilir. Amortismanlarla zararlar arasında bir fark daha vardır. Amortisman yolile nazarı itibara alınan değer eksilişi tedrici olarak, zararlardan mütevellit değer eksilişi ile âni ve tam olarak netice hesaplarına intikal eder. Diğer taraftan amortisman işletmeye dahil servette bir hesap döneminde yaygın bir şekilde vukubulduğu farzedilen ve gerçekten tedricen vukua gelen ve gayrisâfi geliri azaltan bir değer eksilişidir. Buna mukabil zararda âni bir tekevvün mevzuubahs olur. Zarar umumiyetle beklenilmeyen bir değer eksilişidir. Bununla beraber bir işletmede zuhuru muhtemel zararlar da vukua gelebilir. Bilfarz hidrolik bir değirmenin muharrik kuvvetini teşkil eden mecalarda her yıl periyodik olarak vukua gelen su baskınları neticesinde hasıl olan zararları bu hale misal olarak göstermek mümkündür. Bu gibi beklenen zararlar için Vergi Usul Kanununun 270 inci maddesinde işaret edildiği ve hile karşılık ayrılabilir. Ancak karşılıkların mevcudiyeti zarar indirimi hakkını bertaraf etmez.

Vergi hukuku bakımından zarar bir teşebbüs veya işletme zararıdır. Nitekim zararı bir indirim mevzuu olarak ele alan vergi kanunları bu sahada tahdidi hükümler vazetmişler ve bilhassa münhasıran teşebbüs zararlarından bahsetmişlerdir. Bu keyfiyeti haklı gösteren sebep bir gelir tevhit eden faaliyetle kesin bir illiyet rabıtası bulunan zararın yalnız teşebbüs zararlarından ibaret olduğu-

dür. Bu bakımdan teşebbüs zararları umumî servet zararlarından (sermaye zararı) ayrıdır. Netice itibarile iktisadî zarar, malî zarardan daha geniş bir mefhumdur. Sigorta edilmemiş bir evin yanması, bir ziynet eşyasının kaybolması, bahsi müşterek kayıpları, kıymetli kâğıtlarda vukua gelen sukutlar, mücerret olarak iktisadî zarar olarak mütalâa edilebilir. Buna mukabil malî zararlar daha dar bir çerçeveye inhisar ederler ve yalnız vergi mevzuatı içinde değer taşırlar. Bu itibarla meselâ bir şahsın kol saatini kaybetmesi vergi hukuku bakımından zarar sayılmadığı halde aynı hadise işletme servetine dahil bulunan bir saati kaybeden veya sair sebeplerle ziyaa uğratan bir saatcinin başına gelse, işletme zararı tekevvün etmiştir. Keza bilânçoya dahil esham, tahvilâtda vukua gelen düşüklüklerde bir işletme zararı mahiyetini haizdir. Bizzat piyango tertip etmek suretile kazanç temin eden bir mükellefin zararlarını da bu mahiyette kabul etmek icap eder.

Yukarıda zararın gelir tevliit eden faaliyetle kesin bir illiyet rabıtası bulunması lâzımdır, demiştik. Bu noktayı daha iyi tebarüz ettirebilmek ve bu münasebetle zararın tekevvün şartlarından birine daha temas edebilmek için şu şekilde bir izah yapmak da mümkündür. Vergi hukukunun indirim mevzuu olarak ele aldığı zarar vukuu ve önüne geçilmesi vergi mükellefinin iradesi ve kudreti dışında bulunan haricî tesir ve sebeplerle teşebbüs servetinde vukua gelen değer eksilishleridir.

Bu kıstaslardan birinin ademi mevcudiyeti halinde zarar bahis mevzuu olamaz. Şayet buna rağmen bir zarardan bahsedilmek isteniyorsa ki, artık sadece vergi mükellefinin iktisadî neticesi bakımından işletme zararı telâkki edilmesine imkân olmayan, eşya hukukuna müteallik bir tasarrufundan dem vurmamak icap eder.

Nitekim bir iş yerinin kasden sahibi tarafından yakılması, emteanın iradî olarak tahrip edilmesi hallerinde, bir işletme zararı değil, bir partimuvan zararı mevzuubahis olur. Malların düşük fiyatla satılmasının muhtelif sebepleri olabilir. Rekabet, modanın değişmesi gibi sebepler de mükellefin irade ve kudreti dışında sebepler olarak mütalâa edilebilir.

Vergi hukuku tatbikatı sırasında hangi zararların sermaye partimuvan zararı olduğu hangilerinin teşebbüs veya işletme zararı olduğunu tefrik etmek bazan müşkil bir mahiyet arzeder. Bu müşkilâta bilhassa kasa, esham ve tahvilât cüzdanı ve amortismanına tâbi sabit kıymetlerde vukua gelen zararların tesbitinde tesadüf edilebilir. Zira, umumî olarak zarar neticesinde sifıra müncer olmuş bu gibi

değerlerin ne miktarının patrimuavana, ne miktarının işletmeye ait olduğunu kesdirmek güçtür. Hele kasa hesabında kayıtlı değerler bir yana, bizzat kasanın şahsî bir cep gibi kullanıldığı ahvalde... Zira bu gibi hallerde muhasebe kayıtlarının fiilî durumu ne dereceye kadar sıhhatli bir şekilde aksettireceği kestirilemez.

Sabit değerlerin amorti edilmiş kısımları da teşebbüs zararı sayılamıyacağından, yani ikame değerlerince zarara uğradıkları kabul edilemeyeceğinden, hasar neticesinde değerlerini tamamen kaybederek sifıra müncer olma demirbaşlarda teşebbüs zararının ne miktara baliğ olduğunu gerçek değerleriyle tesbit etme koldukça güçtür. Defter ve vesikaların zararı tevlit eden hadise neticesinde kısmen veya tamamen zayi olduğu ahvalde bu güçlüğü daha da artacağı şüphesizdir. Defterler kaybolmamış olsa dahi bilfarz emtea stoklarında vukua gelen değer eksilişlerini tam miktarlarıyla tesbit etmek güçtür. Bu gibi ahvalde hakikî değil kaydı zararlar mevzuubahs olur.

Şu izahlardan da anlaşılacağı veçhile, işletme zararının doğumu ve gayrisâfi gelir veya kazançtan indirilebilmesi bir takım şartlara vabestedir.

1 — Vergi Kanununun zarar indirimine cevaz vermesi,

2 — Eşya hukukuna taallük etmeyen bir zararın tekevün etmesi,

3 — Zararın mükellefin irade kudreti dışında vukubulan hâdiselerden mütevellit olması,

4 — Zararın muayyen bir hesap döneminde vukubulmuş olması,

5 — Zararın işletmeye dahil, daha teknik bir tabirle, muhasebeleştirilmiş servet unsurlarında vukubulmuş olması,

6 — Zararın, gelir veya kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişiye ait teşebbüslere dahil servetlerde vukubulduğunun isbat edilmesi,

vergi hukuku prensiplerine göre, sâfi gelirin hesaplanmasında tahdid hükümlere yer vermemiş vergi kanunlarında zarar tevlit eden hâdisenin dış görünüşü ehemmiyeti haiz değildir.

Servet veya servet unsurlarının haiz oldukları değeri kısmen veya tamamen kaybetmeleri, yanmaları, tahribe uğramaları, çürümeleri konjonktür temevvüçleri, kur gerilemeleri, malların demode oluşu, menfi tecelli eden spekülasyon, borçlunun aczi veya iflâs, kefaletten mütevellit taahhüdün yerine getirilmesi, üçüncü şahısların

haksız fiilleri (hırsızlık, dolandırıcılık, suiistimal, zimmet, ihtilâs, irtibkâp) gibi hallerde zarar mevzuubahs olur.

Yukarıda, sâfi gelirin hesaplanmasında rol oynayan indirimlerin nisbeten serbest veya tahdidi olarak tesbit edilebileceğinden bahsetmiştik. Muhtelif indirimler ve bu meyanda zararlar bakımından tahdidî hükümler vazetmiş bulunan vergi hukukumuzda böyle bir neticeye varmak mümkün değildir. Bilhassa gelir vergisi sistemimizde vazı kanun muhtelif içtimaî sebeplerin tahtı tesirinde, birçok ecnebi memleketlerde terk edilmiş bulunan tahditlere iltifat etmiştir. Bu sebepten prensip itibarile zararı tevlit eden hâdisenin işletme içinde cereyan etmiş olmasını şart kılar. İşletme haricinde zarar tevlit eden hadiseleri de tadadî bir şekilde zikretmiştir. Nitekim, Vergi U.K. nun 260 ncı maddesi; yangın, deprem ve su basması gibi bir takım hâdiselerden bahsetmiştir. Bunlar tabiî hâdiseler olduğuna göre maddedeki «gibi» kelimesine istinaden bir takım içtimaî olayları da zarar tevlit edici hâdiseler olarak mütalâa etmek şüphesiz kolay değildir.

Nitekim, vergi hukukumuzda hâkim olan bu görüş karşısında bilfarz işletmeye dahil servet unsurlarının çalınmış olması, işletme zararı tevlit edici bir hadise olarak kabul edilmemektedir. Çalınan mal bedellerinin gelirlere tenziline cevaz verecek kanunî bir hüküm mevcut olmadığını bir mucip sebep olarak ileri süren idarî ve kazaî merciler bu bedellerin bir zarar olarak netice hesaplarına intikal ettirilmesini kabul etmemişler, hattâ daha da ileri giderek failin yakalanmış olması, mahkûm olması ve âciz vesikası olarak zararı ödeyemeyecek durumda bulunması halinde dahi tekevvin eden alacak hakkının bir ticarî alacak mahiyetinde olmamasından ötürü, V.U.K. nun 305 inci maddesinin. (şüpheli alacaklar) tatbikini dahi tecviz etmemişlerdir. Şu halde vergi hukukumuzda sarahaten zikredilmemiş hâdiseleri sadece eşya hukukuna taallûk eden zarar tevlit edici hâdiseler olarak kabul etmek zaruridir.

Şunu da kısaca tebarüz ettirelim ki, idarenin bu neticeye varırken ileri sürdüğü mucip sebep yukarıda işaret ettiğimiz fikir silsilesine istinat ettiği halde malî kaza mercileri zararın doğumuna ait nisbeten talî bir şarta mükellefin iradesi ve kudreti dışında vukubulma şartına önem vermişler ve teşebbüs sahibinin şahsî ihmali ileri sürerek hırsızlık halinde zararı kabul etmemişlerdir.

Haricî olaylar bakımından bu şekilde bir tahdit vazetmesine mukabil vergi hukukumuz, işletmenin mevzuunu teşkil eden faaliyetin icrası sırasında ve bu faaliyetle illiyet rabitası bulunmak şar-

tiyle işletmeye tahsis edilmiş servette vukua gelen zararların tamamını bir indirim mevzuu addetmektedir. G.V.K. nun 73 üncü maddesinden çıkan mânada budur. İşletme denince şüphesiz hatıra ticaret, endüstri, küçük sanat vergiye tabi bulunduğu müddetçe, ziraat işletmeleri ve her türlü serbest meslek faaliyetleri gelir. Zarar doğrudan doğruya kazanç tevliit eden faaliyete ait devamlı icraatın neticesi ise zararlar işletme faaliyeti arasında illiyet rabitası vücut bulmuş addolunur. (Ham madde ve emteanın imalât sırasında hasara uğraması, alacakların tahsil edilemez bir hale gelmesi gibi). Normal olarak faaliyetin kolaylaştırılması teminat altına alınması (montaj sigortalarını hatırlayalım) ve geliştirilmesi için alınan tedbirler ve tertiplere taallük ettiği takdirde dahi bir zarar mevzuubahs olur.

İşletme dahili hâdiselerden doğan zarar işletmede mutaden istimal edilen servette ve işletme faaliyetinin icrası sırasında vukubulmalıdır. Bu bakımdan işletme zararı ister dar ister geniş mânada ele alınsın, zarar ister o sırada işletmede bilfiil kullanılan servet unsurlarında vukubulsun, ister gelecekte istimal edilmek üzere bekletilen fakat prensip itibarile işletmeye bağlı bulunan servet unsurlarında olsun ehemmiyeti haiz değildir. Zararın her iki halde de gâürisâfi gelirden indirilmesini doğru addetmek icap eder. Bu prensibi üçüncü şahıslarda bulunan emanet, konsinye mallara da teşmil etmek mümkündür.

Vergi hukukumuz işletme zararları konusunda dar ve tam mükellefiyet bakımından da bazı tahditlere yer vermiştir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunumuz tam mükellefiyete tâbi vergi mükelleflerinin yurd dışında elde ettikleri gelirleri de yıllık beyannamelerine ithal edeceklerini (G.V.K. Md. 70) kaydettikten ve ecnebi memlekette ödenen benzeri vergilerin Türkiye'de salınan gelir vergisinden sureti mahsubu hakkında gayet teferrüatlı hükümlere yer verdikten sonra, ecnebi memleketlerde elde edilen negatif gelirler, yani zararlar hakkında tatbik edilecek muamelelerden bahsetmemiştir. Bununla beraber, gerek 70 inci gerek 106 ncı maddelerde daima ecnebi memleketlerde elde edilmiş kazanç ve iratlardan ve bunlara ait vergilerden söz edildiğine bakılırsa elde edilmemiş gelirin beyanname bakımından bir toplam mevzuu olmadığı, bu itibarla yurd dışı gelir ve iradlardan nihaî olarak hasıl olan zararların (yani negatif gelirlerin) yurd içinde elde edilen gelir ve iradlarla takas ve mahsup edilemeyeceği neticesine varmak icap edecektir. Bu hukukî netice vazı kanunun iradesini ifade etmekte ise de, global gelir vergisi sis-

temine yer veren memleketlerde kolayca müdafaa edilemez ve zararların kârlarla takas ve mahsubuna temas eden prensip (G.V.K. Md. 73) ile bağdaşmaz. Bununla beraber karşılıklı malî anlaşmalar yapılmadığı veya yapılamadığı müddetçe bu hal tarzını normal karşılamak icap edecektir. Ecnebî mevzuat bu meseleyi «double imposition» mukaveleleri ile hal etmiştir. Mükellefleri muhtelif vergi otoritelerine tâbi İsviçre gibi Federal memleketlerde ise anlaşmalar zarurî bir hal alır. Ancak zarar indirimini serbest bırakmış bulunan bu memleketlerde dahi tahditli bir hal tarzı kabul edilmiştir. Nitekim Almanya'da yurd içi gelirlere başka yurd dışı gelir de elde eden tam mükellefiyete tabi kimseler ancak malî anlaşmalar mucibince alman gelir vergisine tâbi tutulmamış, dış işletmelerde hasıl olan zararlardan gayri zararları gelirlerinden indirebilirler.

Dar mükellefler bakımından mesele daha basit bir mahiyet arzeder. Şüphesiz bunlar bize göre yurd içi sayılan işletmelerinde hasıl olan zararları kârlarla mahsup edebileceklerdir.

Vergi hukuku zararların sübjektif cephesi bakımından da bazı tahditler vazetmiştir. Zarar indirimine yetkili olan mükellef sadece zarara uğrayan kimsedir. Zarar kabili devir olmadığı gibi miras yolu ile de iktisap edilemez. Bilfarz babasının işletmesine miras yolu ile tesahüp eden bir evlât babasının işletmesinde hasıl olan zararları kendi gelirlerinden indiremez. Yeni bir teşebbüs kuran bir kâdın da işletmesi iflâs hükümlerine tâbi eşinin zararlarını kendi gelirlerinden indiremez. (Aile reisi beyanı). Aynı şekilde müflisin ödenmemiş borçlarına taallük eden zararları da bir indirim mevzuu teşkil etmez ve keza bu şekilde tekevvün eden zararlar diğer pozitif netice veren gelirlerinden indirilemez.

Bilindiği gibi gelir vergisi sistemimiz aile reisi beyanı (G.V.K. Md. 78) rejimini kabul etmiştir. Birleştirilmeyecek bazı aile gelirleri müstesna eşi ve velâyet altındaki çocukların gelirleri aile reisinin vereceği tek bir beyannamede toplanır. Acaba eşi ve çocukların takas ve mahsuba mevzu teşkil eden zararları yani negatif gelirleri bu beyannamede toplamak ve neticede ailenin diğer pozitif gelirlerinden de takas ve mahsup etmek imkânı var mıdır? Zararın şahsîliği gözönünde tutulursa bu suale menfi cevap vermek lâzımgelcektir. Diğer taraftan 78 inci madde sadece gelirlere bahsettiğine bakılırsa aynı neticeye varmak mümkündür. Ancak bu maddenin lâfzî tefsiri aksi bir neticeyi tevliit etmekte ve sualin zarurî olarak müsbet bir şekilde cevaplandırılmasına sebep olmaktadır. Zira dikkat edilecek olursa maddede mücerret olarak pozitif gelir ele alın-



mamış, eşin ve velâyet altındaki küçük çocukların «yılık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirler» inden bahsedilmektedir.

Bu ifade pozitif gelirleri olduğu gibi negatif gelirleri de içine alır. Eş ve çocukların beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri olduğu gibi zararları da mevcuttur. Bu itibarla aile reisi beyanında eş ve çocukların zararlarını da global gelir mefhumu içinde indirim mevzuu addetmek icap eder. Kaydetmeğe lüzum yoktur ki, bu netice zararın şahsiliğinden inhirafı mutazammındır.

Şimdi aynı prensibe dayanarak bir indirim mevzuu teşkil etmelerine imkân olmayan sermaye iradlarından mütevellit zararlara geelim. Yukarıda da bilmünasebe açıklandığı veçhile vergi hukuku daima bir işletme zararından bahseder. Mesele bu yönden ele alındığı takdirde sermaye iradlarından, ücret gelirlerinde ve kısmen de serbest meslek kazançlarında vergi hukukunun anladığı mânada bir işletme mevzuu veya daha doğrusu işletme serveti mevzuubahs olmadığı için bu nevi gelir ve iradlarda zarar indirimine cevaz verilemez. Menkul sermaye iradları bilfarz ticarî kazançlarda olduğu gibi bir işletme servetinin faaliyete sevk edilmesinden doğmayıp, şahsî servetin nemasından ibarettir. Böylece menkul sermaye iradlarında vukua gelen zararlar indirim mevzuu teşkil etmeyen bir patrimuvan zararı mahiyetini alır. Aynı neticeye başka prensipten, zararın şahsiliği prensibinden hareket etmek suretile de varmak mümkündür. Nitekim zarar indirimine hakkı olan kimse bu zarara fiilen ve hukuken maruz kalan kimsedir. Bu bakımdan sermaye şirketlerinin zararını menkul sermaye iradı sağlayan ortakların gelirinden değil, ancak bilfiil zarara uğrayan şirket gelirinden indirmek mümkündür. Keza hususî ve komandit şirketlerin zararları menkul sermaye iradı elde eden hususî şerik ve komanditer ortakların gelirlerine aksettirilemez. Aksi halde patrimuvan zararlarının gelirden mahsup ve takası kabul edilmiş olur.

Acaba şirketlerin tasfiyesinde zararı nihaî olarak menkul sermaye iradı elde eden kimselere aksettirmek mümkün müdür? Adi komandit şirketler hakkında şöyle bir fikir ileri sürülüyor «komanditer şeriklerin elde ettikleri kâr hissesi menkul sermaye iradı olduğu ve menkul sermaye iradları öz sermayeler arasındaki farkı değil, mücerret bir sonuç olarak nazara alındığı cihetle, şirket zararından şerike düşen hissenin şahsî gelirlerden mahsubu mümkün değildir. Ancak şirketin infisahı halinde tasfiye zararının, şirketin bünyesi dahilinde müteakip yılın gelirleri ile karşılaştırılmasına maddeten imkân bulunmayıp bu zarar zarurî olarak şerikin uhdesinde

kalacak», yani menkul sermaye iradlarında da zarar indirimi kabul edilecektir. Bir kazaî ve idarî içtihat olarak tebellür eden bu kanaate zararın şahsiliği prensibi karşısında, kolayca iştirak edilebilir mi? Keza zararın bir işletmenin mevcudiyetine bağlı olma karakteri de böyle bir neticeye varmak imkânını vermez. Bir teşbih yapmak için devlet tahvili faizlerinin kurum kazancından indirilip masraflarının ilâve edildiğini, buna mukabil yine devlet tahvili faizlerinin stopaj matrahına ilâve, masrafların indirildiği yolundaki mütalâaların da mevcut bulunduğunu hatırlayalım. Bu mütalâada gelirin şahsiliği prensibi kabul edildiğine ve aynı usullere göre tesbit edilen negatif gelirin, yani zararın şahsiliği prensibini de menkul sermaye iradlarında kabul etmek ve zarar indirimine cevaz vermemek lâzım gelecektir.

Diğer taraftan, Devlet Şûrası 4. Dairesinin, zararlar hakkında bazan değişik mucip sebeplere istinaden karar verdiği görülmektedir. Nitekim bir kararında G.V.K. Md. 73 ün sadece G.V.K. Md. 66, F. 1 ve 2 de yazılı muameleler de zarar takasını kabul etmediğini, bunun dışındaki gelir kaynaklarında vukua gelen zararların takas edilemeyeceğine dair maddede bir sarahat bulunmadığını ileri sürerek menkul sermaye iradlarında vukua gelen zararların diğer gelirlerden tenzilini uygun bulmaktadır.

Zararların şahsiliği prensibinin ışığı altında tetkik edilirse, zararların gayri kabili devir olduğunu da kabul etmek icap edecektir. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanununun, kurumların devirlerinden bahseden 37 ve 38 inci maddeleri, devir tarihine kadar olan kârların vergilendirileceğinden bahsettiğine göre, zararlar da ancak bu tarihe göre nazarı itibare alınıp, ilk şirkete mal edilecek ve yeni şirkete aksettirilemeyecektir. Bu maddelerde bahsi geçen devir muamelesinin kurumlar vergisine tâbi sermaye şirketlerle şerikler gelir vergisine tâbi tutulan şahıs şirketleri arasında da mümkün olduğu kıyas yolile kabul edilebilir. Zarar bakımından bu nevi devirlere de şüphesiz aynı düşünceler hâkim olacaktır.

Vergi kanunları zararın şahsiliği prensibinden bir noktada zararî olarak inhiraf etmişlerdir. Gelir vergisi, şahıs şirketlerine müstakil süjesi olmak vasfını tanımadığı için, bu şirketlerin uğradıkları zararlar ticarî kazanç sağlayan şeriklerine hisseleri nisbetinde intikal etmektedir.

Yukarıda da açıklandığı vechile vergi hukuku prensip itibarile işletmeye ait servet unsurlarında vukua gelmiş bütün zararların gayrisâfi gelirden indirilmesine cevaz verir. Yani zararı tevliit eden

hâdisenin mahiyeti o kadar önemli değildir. Ancak, gelir vergisi kanunumuz bu bakımdan tefrik yapmıştır. Zararın sebebi organik olarak teşebbüsün mevzuunu teşkil eden faaliyetin icrasına bağlı bulunuyorsa, netice olarak teşebbüse ait servette vukua gelen eksilimler indirime mevzu teşkil eden işletme zararı olarak kabul edilir. Bunlara diğer bir tabirle illî zararlar denir. Şüphesiz, bunlar mükellefin irade ve kudreti dışında vukua gelmiş hâdiselerden mütevellittir. Amortismanın sebebini teşkil eden hâdiselerle ayniyet arz ederler. İllî zararlara mukabil vergi hukukumuz bir de tesadüfî zararlara yer vermiştir. Tesadüfî zararların sebepleri daha ziyade işletmenin dışında bulunur. Ancak bunların indirim mevzuu teşkil etmeleri sebeplerinin kanunda serahaten zikredilmelerine ve keza mükellefin irade ve kudreti dışında vukubulmuş olmalarına vabestedir. Yukarıda da bilmünasebe işaret edildiği üzere V.U.K. muz 260 ıncı maddede bahsi geçen zararlar bu nevi zararlardır. Ecnebi mevzuatta umumiyetle bu şekilde bir tefrike tesadüf edilmemekte olduğundan zararın sebebi ister işletme içinde, ister dışında olsun, meselâ hırsızlık, dolandırıcılık, zimmet ihtilâs, yangın, su basması, sâri hayvan hastalığı gibi hallerde işletme zararı mutlak olarak kabul edilmektedir.

İndirime mevzu teşkil eden zarar prensip itibarile gelirin hesaplanmasına esas olan zaman (hesap dönemi) içinde vukubulmalıdır. Bu sahada aynen normal amortismanlar hakkında carî olan prensipler, zararlar hakkında da tatbik olunur. Yani vergilendirilmek üzere bulunan bir hesap döneminin gelirinden, daha evvelki bir hesap döneminin işletme zararlarını indirmek mümkün değildir. G.V.K. Md. 73 ün ikinci fıkrasında yazılı hükmü, bu prensibin bir istisnası saymak doğru değildir. Zira fıkrada geçen zarar tabirini aslında bir zarar artığı olarak kabul etmek daha doğru olur. Nitekim hesap döneminde elde edilen gelirden zararlar takas ve mahsup edildikten sonra bir miktarı da ertesi yıla devir edilse, fakat müteakip ikinci yılda teşebbüs vergiye tâbi bir gelir elde etmemiş olsa, ortada zarar artıkları bakımından mevzuubahs indirim hakkının hiç bir tesiri kalmayacaktır.

Muayyen bir hesap döneminde vukua gelmesi muhtemel zararları örtmek üzere ayrılan karşılıklar, indirim hakkına tesir etmezler. Buna mukabil beklenen zarar vukua gelmez ise, bu karşılıklar vergi matrahına ilâve edilirler. Yani o hesap dönemi için artık indirim mevzuu teşkil eden bir zarar mevzuubahs olmaz.

Vergi kanunları, işletme zararlarının indirim mevzuu olabilmeleri için, kaideten muhasebeleştirilmiş olmalarını şart koşar. Keyfiyet bir taraftan zarara maruz kalmış servet unsurlarının, mükellef defterlerinde işletmeye dahil servet olarak kaydedilmiş diğer taraftan zararın da keza aynı şekilde deftere geçirilmiş olmasını icap ettirir. Bu husus zararın değerini tevsik bakımından mühimdir. Bilânço esasına göre tutulmuş defterler bu bakımdan meselâ işletme esasına göre tutulmuş defterlerden daha fazla isbat kuvvetini haizdirler.

Bununla beraber, defter kayıtlarına rağmen zararın varlığı isbat edilmiş sayılmaz. Zira, zararın tekevvünü, gelir veya kazanç elde eden gerçek veya tüzel kişiye ait teşebbüslere dahil servet unsurlarında vukua gelmiş olmasına bağlıdır. Zararın sebebi ister işletme içinde, ister dışında bulunsun, ister kısmî ister tam ziya mevzuu-bahs olsun, asıl mühim mesele ziyaa uğrayan servetin işletmeye dahil olup olmadığını tesbit keyfiyetidir. İşletmenin ve defterlerin yok olduğu veya yok farzedilecek şekilde sıfıra müncer olduğu hallerde bu hususu tesbit oldukça güç bir meseledir. Bu gibi hallerde bizde olduğu gibi, artık idarî tahkik ve takdir usulüne müracaat etmekten başka yapacak iş kalmaz. Tam ziya hali böylece amortismanlarda yapıldığı şekilde geniş mikyasta bir değerlendirme mevzuu olur.

Istanbul, 13 Nisan 1956