

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 9. MADDESİNDE TANIMLANAN ZARAR MAHSUBU MÜESSESESİ VE ÖZELGELER İŞİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

FURKAN SÜZER

furkan.suzer@moorestephens.com.tr

1. GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde zarar mahsubu kavramı açıklanmıştır. Bu madde ile tanımlanan zarar mahsubu uygulaması kurumlar vergisi mükellefleri açısından büyük önem taşımaktadır. Zarar mahsubu uygulaması, geçmiş yıllar zararlarının mahsubu, KVK 20. maddesi çerçevesinde devralınan kurumların zararlarının mahsubu ve yurtdışı faaliyetlerden doğan zararların mahsubu olarak üç ayrı şekilde meydana gelmektedir. Aynı zamanda bazı özel durumlarda da zarar mahsubu kavramı karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, iş ortaklıklarının ve adi ortaklıkların zarar mahsubu, mükelleflerin rızaen kar beyan etmesi halinde zarar mahsubu, özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişlerde zarar mahsubu ve 6111 sayılı kanun kapsamında matrah artırımından faydalanılan yıllara ait zararların mahsubu gibi. Bu yazıda kanun maddesinin uygulanması açısından maddenin lafzı ve ruhu ile tebliğ ve özeldeler dikkate alınarak uygulama hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

2. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARININ MAHSUBU

KVK 9. maddesinin 1. fıkrasının A bendinde 5 yıldan fazla nakledilmemek ve önceki dönem beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilmiş olması şartıyla geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Mahsup yapılabilecek zararların "*mali zarar*" niteliğinde olması gerektiği, beynamede gösterilen zararlar açıklamasından anlaşılmaktadır. Bu sebeple bilanço üzerinde izlenen zarar tutarlarının zarar mahsubu uygulaması açısından bir önemi bulunmamaktadır. Geçmiş yıl zararlarının beyannamelerde ayrı ayrı belirtilmesinden maksat, geçmiş yıl zararının üzerinden 5 yıl geçmesini önlemek ve kar olduğu dönemde hangi dönemin veya dönemlerin mahsup edildiğinin takibini sağlamaktır. Beyannamelerde gösterilmeyen geçmiş yıl zararları ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve 493 sayılı özeldede¹, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim hakkı olduğu halde, kurum kazancından düşülmeyen 2006 yılı zarar tutarının, izleyen yıllarda indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ve 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde düzeltme yoluyla bu indirimin kullanılamayacağı yönündedir. Bu özeldede verilen görüşle, mali idarenin zarar mahsubunda vergi matrahının belirlenmesinde belirsizliğe neden olacak keyfi uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve 679 sayılı özeldesinde² de aynı görüş tekrar

¹ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

² (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

edilmiştir. Özelgede ayrıca, önceki yılın beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararının, ilgili yıl beyannamesinde mali zarar beyan edilmesinden dolayı düzeltme beyanı ile düzeltilerek cari yıl beyannamesinde indiriminin yapılmasının mümkün olacağı belirtilmiştir.

Geçmiş yıl zararlarının indirimi ile ilgili bir diğer önemli özelge ise, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 23.11.2010 tarih ve 64 numaralı özelgedir³. İlgili özelgede, parça parça geçmiş yıl zararını mahsup eden bir mükellefe kar beyan ettiği dönemde geçmiş yıl zararlarını imkan bulunmasına rağmen oluşan kardan tamamıyla mahsup etmeyip parça parça mahsubunu gerçekleştirdiği için, gelecek yıl beyannamelerinde kalan geçmiş yıl zararlarını mahsup edemeyeceği belirtilmiştir.

Bu açıklamalara istinaden, kurumların geçmiş yıllar zararlarının takibini iyi yapmalarının, telafi edilemeyecek sonuçlar doğurmasını önlemek açısından önemli olduğu ortadadır.

3. DEVRALINAN KURUMLARIN ZARARLARININ MAHSUBU

KVK 20. maddesi çerçevesinde devralınan kurumların, devir tarihi itibari ile özsermaye tutarını geçmeyen zararları ile geçmiş yıl zararlarının, tam bölünme niteliğinde olanlarda ise devralınan özsermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından aşağıdaki şartları taşıması halinde indirilebileceği belirtilmiştir;

- 1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması,
- 2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi.

KVK 1 seri no'lu tebliğin 9.2.1. no'lu bölümünde ise, özsermaye tutarının VUK 192. maddesine göre belirlenmesi gerektiği belirtilmiş olup, özsermaye tutarı negatif olan kurumların devralınması halinde bu kurumlara ait zararların indiriminin yapılmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Mezkur kanununun 9. maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "*aynı faaliyete devam*" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanununun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan "*aynı sektörde faaliyet gösterme*" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

³ (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 2010)

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.11.2007 tarihli 23973 sayılı özelgede⁴, devralınan kurumun faaliyetinin 5 yıl içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi durumunda zarar mahsubunun mümkün olmayacağı belirtilmekte ve bu şartların oluşması durumunda gerekli düzeltme işlemlerinin yapılarak yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğacağı açıklanmaktadır. Bu açıklamalara istinaden devir sonrası devralınan kurumların faaliyetlerinin aynen devam ettirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun buradaki maksadı, vergiden kaçınma amacına yönelik kötü niyetli devralmaların önüne geçmektir. Diğer taraftan, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 21.11.2011 tarih ve 95 numaralı özelgede⁵, nevi değişikliği sonrası faaliyet konusunu değiştiren bir kuruma geçmiş yıl zararlarının indirilmesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu özelgede belirtilen görüşe göre, şirket nevi değişikliğine gitmek isteyen mükellefler açısından faaliyet değişikliğinin yapılması geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilme imkanını ortadan kaldırmaktadır.

Devir ve birleşme hallerinde zarar mahsubu konusunda önemli bir diğer husus, devralınan kuruma ait kıst dönem zararlarının mahsubudur. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan, 16.09.2010 tarih ve 86 sayılı özelgede⁶, fesih olan kurumun 01.01.2009–09.04.2009 kıst dönem faaliyet zararının devralan kurum tarafından, geçmiş yıl zararı olarak 2009 yılı beyannamesinde gösterilmek şartıyla indirilmesinde bir sakınca bulunmadığı belirtilmiştir.

4. YURTDIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU

Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, bu zararların kurum kazancından indirilebilmesi KVK 9-b maddesinde belirtilen koşullar dahilinde mümkün bulunmaktadır. Ancak öncelikle bu zararların indirilebilmesi için mahiyetinin, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan olmaması gerekir. Buna göre, kurumların KVK 5/1-g maddesi ve 5/1-h maddesi kapsamında yurtdışında oluşan zararlarının bu madde kapsamında indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurtdışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazancının, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacağı 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıca belirtilmiştir.

⁴ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2007)

⁵ (Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

⁶ (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2010)

Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için yurtdışında faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 08.05.2007 tarih ve 9340 numaralı özeldede⁷ *"2002, 2003, 2004 ve 2005 hesap dönemlerinde kar edip, 2006 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2006 hesap dönemine ilişkin yurtdışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır"* denilmektedir. Devamında ise, *"Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır"* şeklinde açıklama yapılmıştır.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisine haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde ise, yabancı ülke yetkili mercileri tarafından onaylanmış beyanname ve mali tabloların birer örneğinin vergi dairesine verilmeden önce, o ülkede bulunan Türk elçilik ve konsoloslukları tarafından, eğer yoksa o ülkede Türk menfaatlerini koruyan aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından onaylanmalıdır. Ayrıca bu beyanname ve mali tabloların vergi dairesine verilmeden önce tercüme ettirilmesi de gerekmektedir.

Yurtdışı zararlarının mahsubu hususunda en önemli nokta yurtdışında elde edilen kazancın istisna kapsamında olup olmadığıdır. Yine KVK 9-b maddesinde açıkça belirtildiği üzere, yurtdışı faaliyetlerden doğan zararların indirilebilmesi için öncelikle faaliyet sonucu oluşacak kazancın Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan olmaması gerekir. Bundan dolayı KVK 5/1-g maddesi ve 5/1-h maddesi kapsamında yapılacak faaliyetler sonucu oluşacak zararların indirilebilmesi bu bağlamda mümkün bulunmamaktadır. 5/1-h maddesi yani, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kapsamında yapılan faaliyetlerden oluşacak zararların Türkiye’de mahsup edilmesine imkan bulunmadığı çok açık ortada iken, 5/1-g maddesi kapsamında aynı sonuç ortaya çıkmamaktadır. Bilindiği üzere, kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında vergi yükü taşıması ve kurumlar vergisi

⁷ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2007)

beyannamesinin verilif tarihine kadar bu kazancın Türkiye'ye transfer edilmiş olması halinde vergiden istisna edilmektedir. Ayrıca ana faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergi yükü taşınması gerektiği de belirtilmektedir. Vergi yükünün hesaplanması aşamasında ise, yine KVK 5/1-b bendine göre hesaplanma yapılması gerektiği açıklanmıştır. Bu vergi yükü, bu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile yine bu gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin toplamına oranlanması suretiyle tespit edilmektedir. Kurumların işyerleri ve daimi temsilcileri aracılığıyla ilgili dönemde kar elde etmiş olması halinde hesaplama konusunda bir sorun yaşanmamakta iken, zarar durumunda vergi yükü hesaplamalarında sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Örneğin; 2011 yılında Almanya'da bulunan şubesi aracılığıyla faaliyetine başlayan ve yine 2011 yılında faaliyetinden ötürü 100.000 Euro zarar etmiş A şirketinin vergi yükünün hesaplamasında, $0 / 0 + 0 = ?$ gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi yükünün %0 olduğu düşünülmesine rağmen, gerçekte Almanya'da kurumlar vergisi oranı %35-40 arasında değişmektedir. Bu gibi durumlarda, şube veya daimi temsilci vasıtasıyla yurtdışında faaliyete başlayan tam mükellef kurumların, ilk yıllarında ortaya çıkacak zararlarını Türkiye'de elde etmiş olduğu kurum kazancından mahsup etmeden önce o ülkedeki vergi oranlarını baz alarak tahmini bir hesap yapması ve vergi yükünü tespit etmesi gerekmektedir. Aksi halde, ilk yıllarda kurum kazancından indirilen yurtdışı zararları dolayısı ile ilerleyen yıllarda oluşacak yurtdışı kurum kazançlarının da istisna edilmesi engellenmiş olmaktadır. Bu durumu destekler nitelikteki İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 16.02.2012 tarih ve 594 sayılı özelgede⁸, "*Öte yandan, Irak'taki şubenizin faaliyetlerinden doğan zararın istisna şartları taşınmadığı gerekçesiyle kurum kazancından mahsubunu takip eden dönemlerde kazanç elde etmeniz halinde, bu kazanç süresinde Türkiye'ye transfer edilmiş olsa dahi önceki dönemde sağlanamayan vergi yükü şartının, Irak vergi mevzuatında değişiklik yapılmadan takip eden dönemlerde sağlanamayacağı tabidir*" denmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde kurumların, yurtdışı zararlarını mahsup etmeden önce, faaliyetlerinin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığının tespitinin yapılması, ardından gerekli prosedürlerin uygulanması daha doğru olacaktır.

⁸ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012)

5- ZARAR MAHSUBU HAKKINDA ÖNEMLİ OLAN DİĞER HUSUSLAR

A) İş Ortaklıkları ve Adi Ortaklıklarda Zarar Mahsubu

Kurumların, global ekonominin gelişmesi sonucunda diğer kurumlarla, özellikle uluslararası kurumlarla bir işi yapmak üzere bir araya geldiği durumların sayısında son zamanlarda artış gözükmemektedir. Bu ortaklık adi ortaklık şeklinde olabileceği gibi, iş ortaklığı şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Kısaca, Borçlar Kanunu'na göre sözlü veya yazılı şekle tabi bulunmayan ve tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklara adi ortaklık denmektedir. İş ortaklığı ise genelde belli bir işin yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurulan ve bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır. Asıl konumuz zarar mahsubu olduğundan iş ortaklıklarının kurulması için hangi unsurları taşıması gerektiği konusuna değinilmeyecektir.

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.5.3. no'lu bölümünde işin bitiminde ortaya çıkan zararlar konusuna değinilmiş, adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefi olmamalarından bahsedilip, dönem sonlarında ortaya çıkan karın veya zararın ortakların hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil edecekleri belirtilmiştir.

İş ortaklıkları için ise, KVK'na göre ayrı bir kurum olarak değerlendirilip, kurumlar vergisi mükellefi sayılmalarından dolayı, faaliyetlerinden doğan kazançların, kurumlar vergisine tabi tutulduğu ve vergi sonrası kazancın ortaklara hisseleri oranında dağıtıldığı açıklamaları yapılmıştır. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesinin mümkün olmadığından örnekle, kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararlarının da ortakları tarafından indirilebilmesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.03.2012 tarih ve 88 numaralı özeldede⁹ aynı hususlara değinilerek, özeldede talep eden mükellefe girişmiş olduğu iş ortaklığı sonucu ortaya çıkan zararı indiremeyeceği görüşü verilmiştir.

Sonuç olarak adi ortaklık şeklinde oluşturulan ortaklıkların zararları kurumlar vergisi mükelleflerince kullanılabilirken, iş ortaklığı şeklinde oluşturulan zararların bu mükelleflerce indirilebilmesi mümkün olmamaktadır.

⁹ (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012)

B) Mükelleflerin Rızaen Kar Beyan Etmesi Durumunda Zarar Mahsubu

Bilindiği üzere 5422 sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu zarar mahsubu konusunda birbiriyle benzer unsurları barındırmaktadır. Aynı şekilde, beyan esasları konusunda da aynı unsurları taşıyan bu kanunlardan, 5422 sayılı Eski KVK'nın 20.maddesinde, "...Kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur..." denmektedir. Yine 5520 sayılı KVK'nın 14.maddesinde "Kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur..." denmektedir.

Mükelleflerin bu maddeler doğrultusunda faaliyetlerinden ötürü mali zararı bulunmasına karşılık beyannamelerinde kar beyan etmeleri mümkün bulunmaktadır. Bu durumda bulunan bir mükellefe İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 30.03.2005 tarih ve 6289 sayılı özelge¹⁰ ile cari yılda mali zararı bulunmasına karşılık, rızaen kar beyan etmesi sonucunda, önceki yıllardan devreden geçmiş yıl zararlarını sonraki yıllarda beyan edeceği kurum kazancından mahsup etmesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

C) Özel Dönemden Normal Hesap Dönemine Geçişte Zarar Mahsubu

Vergi Usul Kanunu 174. maddesinde "defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur." denilmiş, "...hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır" diye eklenmiştir. Ayrıca bazı durumlarda, "...takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir" denilerek, hesap döneminin özelleştirilebileceği açıklanmıştır. Bu duruma örnek olacak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.11.2012 tarih ve 3113 sayılı özelgede¹¹, hesap dönemine ait değişiklikler nedeniyle aynı takvim yılı içerisinde kıst dönemde dahil olmak üzere birden fazla kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi mükelleflerin zarar indirimi uygulamalarında bir değişikliğe yol açmamaktadır denilmekle birlikte, 01.01.2012 tarihi itibarıyla normal hesap dönemine geçen bir mükellefe, 01.12.2008 – 30.11.2009 özel hesap döneminden doğan zararının 2014 yılı da dahil olmak üzere takip eden 5 yıl boyunca indirilebileceği şeklinde görüş verilmiştir.

¹⁰ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2005)

¹¹ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012)

D) 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah Artırımı Sonucu Zarar Mahsubu

6111 sayılı kanunun 6. maddesinin 9. fıkrasında "*gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2010 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez*" denmektedir. Diğer taraftan yine aynı kanunun 1 seri no'lu genel tebliğinin C bölümündeki açıklamalarda, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2009 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

Örnek olarak, 2006 yılında 10.000-TL mali zarar, 2007 yılında 12.000-TL mali zarar, 2008 yılında 21.000-TL kar, 2009 yılında ise 15.000-TL mali zarar beyan eden bir mükellef, 2008 yılında beyan ettiği kar tutarından 2006 ve 2007 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını $((10.000+12.000)-21.000)$ mahsup etmiş olsun. Bu durumda 2007 yılından devreden 1.000-TL mali zarar olacaktır. Bu mükellefin 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları için matrah artırımından yararlandığı durumda 2010 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zararı tutarı 2007 yılından devreden $(1000/2)=500$ -TL, 2009 yılından devreden $(15.000/2)=7.500$ -TL olmak üzere toplam $(7.500+500)=8.000$ -TL olacaktır.

6) SONUÇ

Yazımızda zarar mahsubu uygulamasından faydalanmak isteyen mükelleflerin bu haktan yararlanırken dikkat etmeleri gereken kanun ve ikincil düzey mevzuat düzenlemelerine yönelik bilgi verilmiş, aynı zamanda zarar mahsubu uygulamasında ortaya çıkan farklı durumlar için mali idare tarafından verilen özgelere paylaşılarak idarenin belirtilen konulardaki yorumları gösterilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin açıklanmaya çalışılan mevzuat ve paylaşılan özgelere göz önünde bulundurup, zarar mahsubu uygulamalarına dikkat etmeleri faydalı olacaktır. Nitekim 27.03.2013 tarih 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından daha önce Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özgelere dikkate alınarak değerlendirileceğine dair açıklama yapılmıştır. Bu açıklama daha önce Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş ve başkanlığın havuzunda yer alan özgelere önemini daha da artırmaktadır.

KAYNAKÇA

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (11.05.2011) B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-493 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (09.06.2011) B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (23.11.2010) B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-16-64 sayılı özelgesi, Bursa: Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (14.11.2007) B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-9 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı (21.11.2011) B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 sayılı özelgesi, Adana: Adana Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (16.09.2010) .4.35.16.01-176300-86 sayılı özelgesi, İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.05.2007) B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-9-9340 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (16.02.2012) B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-594 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (20.03.2012) B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-2-88 sayılı özelgesi, İstanbul: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (30.03.2005) B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 -6289 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (29.11.2012) 62030549-125[9-2012/198]-3113 sayılı özelgesi, İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı