

# Ticari Kazançlarda Tazminatların Giderleştirilmesi\*

## Expense Recording of Compensation in Commercial Earnings

Begüm DİLEMRE ÖDEN\*\*

### Öz:

Gelir ve kurumlar vergisinde vergilendirilebilecek olan gelir safi gelirdir. Bu kapsamda ticari kazanç sahiplerinin, gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerekse de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında ödedikleri bazı tazminatları belirli şartlar dahilinde giderleştirme imkânı bulunmaktadır. Ticari kazançlarda, kanunda şart olarak düzenlenen kriterlerin bir kısmı yoruma açıktır. Bu nedenle, kanunen öngörülen şartları taşıyan tazminatları belirlemek çok da kolay değildir. İlaveten konu hakkında idari ve yargısal makamların birbiriyle çelişen yorum ve kararları bulunmaktadır. Tüm bunlar meseleyi daha da karmaşık hale getirmektedir. Çalışmada ticari kazançlarda tazminatların giderleştirilmesi meselesi, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, konuyla ilgili eski ve yeni Danıştay kararları ve vergi idaresinin görüşü dikkate alınarak değerlendirilecektir.

### Anahtar Kelimeler:

Ticari Kazanç, Gider, Tazminat, Suç, Kusur.

### Abstract:

The income that can be taxed in income tax and corporate tax is net income. In this context, the holders of commercial earnings have the opportunity to expense some compensations they have paid under both Income Tax Law No. 193 and Corporate Tax Law No. 5520. In commercial earnings, some of the criteria regulated as a condition in the Law are open to interpretation. Therefore, it is not easy to determine the compensations that meet the legal requirements. In addition, administrative and judicial authorities have conflicting interpretations and decisions on the subject. All of this complicates the issue. In the study, the issue of expense compensation in commercial earnings will be evaluated within the framework of the provisions of the relevant legislation, taking into account the previous and new decisions of the Council of State and the opinion of the tax administration.

### Keywords:

Commercial Earnings, Expense, Compensation, Crime, Culpa.

\* **Gönderilme Tarihi:** 23.01.2023, **Kabul Tarihi:** 16.05.2023.

Makale, *TÜBİTAK ULAKBİM* kriterleri uyarınca kör hakem denetimine tabi tutulmuş ve iki olumlu hakem raporuna istinaden (2/2) yayımlanmaya uygun bulunmuştur.

\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara - Türkiye, **E-posta:** begumdilemre@cankaya.edu.tr; **Orcid Id:** <https://orcid.org/0000-0002-4765-2634>.

## Giriş

Vergilendirmenin temel ilkeleri, tarihsel bir gelişim sürecinde oluşmuş ve daha sonrasında bunlar anayasal normlar haline gelmişlerdir. Bu temel ilkeler, iyi, adil ve hakkaniyetli bir vergi sisteminin oluşturulmasına ve vergide etkinliğin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır.<sup>1</sup> Bilindiği üzere devletlerin mutlak kabul edilen vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması düşüncesi ile anayasal metinlerin ortaya çıkması hemen hemen aynı döneme tekabül etmektedir. Bunun sebebi, vergilendirme meselesinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın bağlantısıdır. Dolayısıyla devletlerin, vergilendirmenin temel ilkelerini kendi anayasalarında ele alarak düzenlemesi ve mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini güvenceye alması oldukça önemlidir.<sup>2</sup>

Anayasal vergilendirme ilkelerinden bir tanesi de “mali güce göre vergilendirme” ilkesidir. 1982 Anayasası da 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” düzenlemesi ile bu ilkeyi anayasal bir ilke olarak kabul etmektedir. Bu çerçevede “kanun koyucu, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerle ilgili düzenlemeleri yükümlülerin mali gücüne göre belirlemek, vergi yükümlülükleri de mali gücüne göre vergi ödemekle” yükümlüdür.<sup>3</sup> Mali güce göre vergilendirme, bireylerin ekonomik ve kişisel durumları göz önünde bulundurularak vergilendirilmeleridir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmaktadır.<sup>4</sup>

Mali güce göre vergilendirme ilkesini barındıran Anayasa’nın 73. maddesi, mali gücün herhangi bir tanımını yapmamakta ve mali gücün nasıl belirleneceğine dair bir açıklamada bulunmamaktadır. Maliye doktrininde mali gücün, “vergi ödeyebilme gücü” olduğu<sup>5</sup>; mali gücün temel göstergelerinin, “gelir”, “servet” ve “harcama” olduğu belirtilmektedir. Yani bir başka ifadeyle mali güç kavramı, çoğunlukla ödeme gücü kavramının bir karşılığı olarak kullanılmaktadır.<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi de mali güce ilişkin göstergelerin “gelir”, “servet” ve “harcamalar” olduğunu kabul etmektedir.<sup>7</sup> Bu bağlamda kanun koyucunun da bu göstergeleri esas olarak bir düzenlemede bulunması gerekmektedir.

<sup>1</sup> Saraçoğlu, Fatih/Atalay Anın, İrmak: “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilemede Eşitlik ve Adalet İlkeleri”, Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan, İzmir 2014, s. 359.

<sup>2</sup> Gerçek, Adnan/Bakar, Feride/Mercimek, Fulya/Çakır, Erdem Utku/Asa, Semih: “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, AÜHFD, 63 (1), 2014, s. 81-83.

<sup>3</sup> Budak, Tamer: *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul 2010, s. 1.

<sup>4</sup> Öncel, Mualla/Çağan, Nami/Kumrulu, Ahmet: *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Ankara 2013, s. 52.

<sup>5</sup> Kaneti, Selim: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 30.

<sup>6</sup> Çomaklı, Şafak Ertan/Gödekli, Mehmet: *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Erzurum 2011, s. 63.

<sup>7</sup> Bkz., AYM, E. 2008/116, K. 2010/85 ve 24/06/2010 tarihli kararı. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2010/85?EsasNo=2008%2F116> (Erişim Tarihi: 02/12/2022).

Görüldüğü üzere mali gücün önemli göstergelerinden biri gelirdir.<sup>8</sup> Mali güce göre vergilendirme ilkesinin de bir sonucu olarak hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu vergilendirilebilecek olan gelirin “safı gelir” olduğunu hükme bağlamaktadır. Safı gelire, gayrisafı gelirden, istisna, muafiyet ve kanunen kabul edilen giderlerin indirilmesi suretiyle ulaşılabilmektedir. İndirilebilecek giderlerden bir tanesi de çalışma konumuz olan tazminatlara ilişkindir.

İş hayatının ve özellikle de ticari hayatın öncelikli amacı kar elde etmek olsa da, bu türden faaliyetler çeşitli riskleri ve zararları bünyesinde barındırmaktadır. Bir başka ifadeyle ticari faaliyette bulunan mükellefler kimi zaman “zarar” doğurucu birtakım fiillerde bulunabilmektedirler. Zarar<sup>9</sup> doğurucu fiiller, haksız fiil dolayısıyla veya sözleşmeye aykırılık sebebiyle ortaya çıkabilir. 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun<sup>10</sup> haksız fiilden doğan borç ilişkilerine ilişkin olan 49. maddesi uyarınca; “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.” Aynı Kanun’un 114. maddesi de, “Haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümler, kıyas yoluyla sözleşmeye aykırılık hallerinde de uygulanır” hükmünü içermektedir. Dolayısıyla hem haksız fiil hem de sözleşmeye aykırılık nedeniyle karşı tarafa verilen zararların giderilmesi gerekmektedir. Buradaki temel yaptırım tazminattır. Hatta sözleşmeye aykırılık kapsamında sözleşmelerde yer alan “cezai şart” meselesinde olduğu gibi bir zarar doğmasa dahi zamana zaman tazminat yaptırımıyla karşılaşılabilmektedir.

Ticari kazançlara ilişkin olarak haksız fiillerden doğan zarar; ya bir iş kazası neticesinde işçinin uğradığı zarar, ya işin yapımı sırasında üçüncü bir kişinin uğradığı zarar ya da işletme sahibinin suç işlemesi sonucu yine üçüncü bir kişinin uğradığı zarar şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Aynı şekilde ticari kazanç sahipleri, sözleşmeye aykırılık sebebiyle de bir zarar doğmasına sebebiyet verebilmektedir. Görüldüğü üzere zarar, bilinçli veya bilinçsiz bir hareket sonucu ortaya çıkabilmektedir.

Haksız fiil veya sözleşmeye aykırılık sebebiyle verilen zarar sonucu ticari kazanç sahipleri; kanuna, sözleşme hükmüne veya bir mahkeme kararına dayanan farklı türden tazminatları ödemek durumunda kalabilmektedirler. Mükelleflerin sebep oldukları zararlar sebebiyle ödemek zorunda kaldıkları tazminatlar, vergi kanunlarında yer alan şartları taşıyorsa, kanunen kabul edilen gider olarak dönem kazancından indirilebilmektedir. Şayet ödenen tazminat, vergi kanunlarında yer alan şartları taşıyorsa bu takdirde giderleştirilmesi mümkün değildir.

Ticari kazançlarda, Kanunda “şart” olarak düzenlenen kriterlerin bir kısmının yoruma açık olması sebebiyle, kanunen öngörülen şartları taşıyan-taşımayan tazminat ayrımını net bir biçimde yapmanın çok da kolay olmaması, mükelleflerce idareye bu

<sup>8</sup> Budak, *Mali Güç*, s. 104.

<sup>9</sup> Faaliyet zararları çalışma kapsamında yer almamaktadır.

<sup>10</sup> 04/02/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete.

konuda pek çok soru yöneltmesi ve bazı noktalarda idari ve yargısal makamların birbiriyle çelişen yorumlarının olması bizi bu çalışmayı yapmaya yöneltmiştir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde ticari kazançlarda tazminatların giderleştirilmesi meselesi; Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında ayrı ayrı ele alınmaktadır. Burada, yalnızca ticari kazanç ile sınırlı olarak tazminatların giderleştirilmesi konusu üzerinde durulmakta, gelir vergisine tabi diğer kazanç ve iratlar bakımından tazminatların giderleştirilmesi meselesine ise yer verilmemektedir. Konu hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hükümler bulunduğundan çalışmada, hem gerçek kişiler açısından Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin hem de tüzel kişiler açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin ayrı ayrı ele alınması, tazminatların giderleştirilmesi meselesinin vergi idaresinin ve yargının yorumları doğrultusunda irdelenmesi ve uygulamada yaşanan sorunlara çözüm önerilerinde bulunulması amaçlanmaktadır. İkinci bölümde ise vergi idaresi ve yargının konuya yaklaşımı üzerinde durulmaktadır.

## I. Tazminatların Giderleştirilmesi

“Sorumluluk”, hem özel hukuk hem de kamu hukuku yaptırımı olarak karımıza çıkmaktadır. Kamu hukukunda sorumluluğa ilişkin olarak, hem ceza hukukunda hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>11</sup> kapsamında mali hukukta çeşitli hükümler bulunmaktadır. Çalışma konumuz kapsamında yalnızca özel hukuk yaptırımı olarak sorumluluk meselesine değinmek istemekteyiz. Bu çerçevede sorumluluk, bir özel hukuk yaptırımı olarak, “zararın tazminine ilişkin olan sorumluluğu” ifade etmektedir.<sup>12</sup> Bu kavram hem haksız fiil sorumluluğunu (akit dışı sorumluluk) hem de sözleşmeden doğan sorumluluğu (borca aykırılık) içine almaktadır.

Sorumluluk şartları gerçekleştiği takdirde zarar veren, “zarar görenin malvarlığında meydana gelen eksilmeyi” karşılamak, uğradığı zararı gidermek zorundadır.<sup>13</sup> Burada maddi ve/veya manevi tazminat söz konusu olmaktadır. Tazminat, hem “sözleşmeden doğan sorumlulukta” hem de “haksız fiilden doğan sorumlulukta” öngörülmüş olan bir müeyyide türüdür.

Ticari kazanç sahiplerinin gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>14</sup> gerekse de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>15</sup> kapsamında ödedikleri bazı tazminatları belirli koşullar dahilinde giderleştirme imkânı bulunmaktadır. Aşağıda her iki Kanun bakımından konu ayrı ayrı ele alınmaktadır.

<sup>11</sup> 28/07/1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmî Gazete.

<sup>12</sup> **Antalya, Gökhan:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. VI/1, 1, Ankara 2019, s. 117.

<sup>13</sup> **Ünlütepe, Mustafa:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2021, s. 194.

<sup>14</sup> 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

<sup>15</sup> 21/06/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.



## A. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Giderleştirme

Konu aşağıda, hem işle ilgili olarak sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar bakımından hem de her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar bakımından olmak üzere iki alt başlık altında incelenmektedir.

### 1. İşle İlgili Olarak Sözleşmeye, İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisine tabi tutulacak olan “gelir” kavramının tanımını 1. maddesinde şöyle vermektedir:

*“Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”*

Görüldüğü üzere vergilendirilecek olan gelir “safi” gelirdir. Safi gelirin vergilendirilmesi, Anayasa m.73/1 kapsamında koruma altına alınmış olan “mali güce göre vergilendirme” ilkesinin bir gereğidir. Saf gelire, gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların, gayrisafi gelirden düşülmesi suretiyle ulaşılabilmektedir.

Kanun’un konusunu oluşturan gelir unsurlarının her birinde, hangi giderlerin indirilebileceği ve hangi giderlerin indirilmesinin mümkün olmadığı açıkça belirtilmektedir.<sup>16</sup> Bu durum, temel vergilendirme ilkeleri arasında yer alan *verginin kanuniliği ilkesinin* bir gereğidir.

Gelir Vergisi Kanunu m.37/1 uyarınca “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” Aynı Kanun’un 40. maddesinde ise ticari kazancın tespitinde safi gelire ulaşabilmek için gayrisafi gelirden indirilebilecek olan giderler 11 bent halinde düzenlenmektedir. Bu maddenin 3. bendi, çalışma konumuzla ilgili olarak, indirilebilecek olan zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkindir. Söz konusu düzenleme uyarınca “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar” vergi matrahından indirilebilmektedir.

Her şeyden önce, kanun koyucunun Gelir Vergisi Kanunu m.40/3’te yer alan metinde neden ayrı ayrı “zarar” ve “ziyan” ibarelerine yer verdiğini anlayamadığımızı belirtmeliyiz. Zira bu iki kelime Türk Dil Kurumu Sözlüğü uyarınca eş anlamlıdır.<sup>17</sup> Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan hukuk sözlüğünde de sadece “zarar” kelimesine yer verilmekte “ziyan” kelimesi ise sözlükte yer almamaktadır.<sup>18</sup> Madde metninde zarar ve ziyan kelimelerinin kullanılması düzenlemeyi, kanunilik ilkesinin alt ilkeleri olan açıklık ve netlik ilkelerinden uzaklaştırmaktadır. Kanaatimizce metnin sadeleştirilmesinde fayda vardır. Metinde sadece “tazminat” ifadesine yer verilmesi yeterlidir. Ancak çalışma içerisinde, Kanunda yer aldığı haliyle; zarar, ziyan ve tazminat ifadesine yer verilmesi tercih edilmiştir.

<sup>16</sup> Mutluer, Kamil: *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 369.

<sup>17</sup> Bkz., <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20/09/2022).

<sup>18</sup> <https://sozluk.adalet.gov.tr/zarar> (Erişim Tarihi: 21/02/2023).

Kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, vergi matrahından indirilebilecek olan zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkin olarak üç önemli şart belirlemiştir. Buna göre zarar, ziyan ve tazminat;

- ticari faaliyetle ilgili olmalı,
- sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmalı ve
- karşı tarafa ödenmiş olmalıdır.

Bu kavramlar aşağıda ele alınmaktadır.

#### a. İşle İlgili Olma

Ödenen tazminatın giderleştirilebilmesinin veya bir diğer ifadeyle indirilebilmesinin ilk koşulu *işle ilgili olmasıdır*. İşle ilgili olmayan tazminat ödemeleri, diğer şartları sağlasa dahi dönem gelirinden indirilemez. Ancak Kanun'da açıklayıcı bir düzenleme de olmaması sebebiyle bizce "işle ilgili olma" kavramı oldukça yoruma açıktır. Tüm olaylarda hangi tazminatın işle ilgili olduğunun ve hangisinin olmadığını mutlaka ve öncelikle yorumlanması gerekmektedir.

İşle ilgili olmak ifadesinden, "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili" olan faaliyetleri anlamak gerekmektedir.<sup>19</sup> Kanaatimizce, işletmenin faaliyet konusu dışındaki faaliyetleri kapsamında ödemiş olduğu tazminatların indirim konusu yapılamaması gerekmektedir. Zira işletmenin faaliyet konusu dışındaki diğer faaliyetleri kapsamında ödemiş olduğu tazminatların işle ilgili olma kriterini sağladığını düşünmemekteyiz. Ödenen tazminat ile ticari kazancın elde edilmesi arasında mutlak surette bir illiyet bağı bulunmalıdır.

Bu kapsamda, uygulamada da sıklıkla karşılaşıldığı haliyle; kanun gereği işten ayrılan çalışana toptan ödenen bir tazminat olan kıdem tazminatları<sup>20</sup>, işçilere kanun gereği iş sözleşmesinin bildirim şartına uyulmadan feshedilmesi halinde ödenen ihbar tazminatları<sup>21</sup>, mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen işe başlatmama tazminatı<sup>22</sup>, malın sözleşmede belirlenen süreden daha geç teslimi dolayısıyla ödenen tazminatlar, Kanunda cezai nitelikte tazminat olarak kabul edilmediği için akitlerde cezai şart olarak öngörülen tazminatlar<sup>23</sup> ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak ödenen maddi ve manevi tazminatlar işle ilgili olma kriterini sağlamakta ve vergi matrahından gider olarak indirilebilmektedir.

<sup>19</sup> Güzel, Volkan: "Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 154, Temmuz 2012, s. 71.

<sup>20</sup> Bkz., 84974990-130[KDV-/14001-66]-239114 sayılı ve 09/08/2021 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/as> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>21</sup> Bkz., 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı ve 20/03/2015 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/91003> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>22</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-57 sayılı ve 06/01/2012 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94517> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>23</sup> Mutluer, *Vergi Hukuku*, s. 390-391.

### b. Sözleşmeye, Mahkeme İlamına veya Kanuna Dayanma

Kanun kapsamında, vergi matrahından indirilebilecek olan tazminatların mutlaka sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanması gerekmektedir. Sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmadan yapılan tazminat ödemelerinin giderleştirilmesi mümkün değildir. Bu kavramların neyi ifade ettiğine de kısaca değinmekte fayda vardır.

“Sözleşme, iki tarafın bir sebep veya konu ile ilgili hukuki bir sonuç yaratmak üzere karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamaları ile yaptıkları hukuki işlemdir.”<sup>24</sup> Borçlar Kanunu’nun ilk maddesi kapsamında “Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur.” Kişiler özellikle kendi aralarındaki borç doğuran bir hukuki ilişkiyi sözleşme ile kurabilirler. Sözleşme, kendisine taraf olan kişileri bağlar. Sözleşmelerin bağlayıcılığı noktasında devlet desteği de bulunmaktadır. Taraflardan biri sözleşmeye uymazsa diğer taraf mahkemeye veya icra dairelerine başvurarak sözleşme hükümlerinin uygulanması için devletten hukuki koruma talep edebilir. Bu yönüyle sözleşme, münferit olarak sadece tarafları arasında ve ilgili olduğu olay bakımından “adeta bir kanundur.”<sup>25</sup>

Borçlar Kanunu m.112 uyarınca, “Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.” İşte borca aykırı davranışlar sonucu doğan zararın giderilmesi tazminat borcunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu tazminat maddi bir zararın giderilmesi noktasında maddi tazminat olabileceği gibi sözleşmenin ihlali manevi bir zarara sebebiyet verdiği takdirde Borçlar Kanunu m.56 ve m.58’e göre manevi bir tazminat da olabilir. Manevi zarar, kişilik hakkı değerlerinin ihlali durumunda bundan zarar görenin elem ve ızdırap duyarak ruhsal durumunun bozulması halinde söz konusu olur.<sup>26</sup>

“İlam” ise yargılama neticesinde verilen kararı gösteren bir belgedir. Tazminata ilişkin hüküm içeren ilamlar da giderleştirme meselesinde dikkate alınmaktadır. İlaveten belirtmeliyiz ki vergi idaresi, tenfiz kararına istinaden ödenen tazminatların da gider olarak yazılabildiğini kabul etmektedir.<sup>27</sup> Yine idareye göre tenfiz kararı olmaksızın yurtdışı tahkim kurulu kararına dayanılarak ödenen tazminat tutarının ise kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.<sup>28</sup> İdarenin görüşü yerindedir. Zira esas itibarıyla, devletlerin

<sup>24</sup> Eren, Fikret: *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2015, s. 185.

<sup>25</sup> Erdoğan, İhsan: *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019, s. 6.

<sup>26</sup> Antalya, *Genel Hükümler*, s. 407.

<sup>27</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.34.16.01-125-209510 sayılı ve 14/07/2017 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/tenfiz-kararina-istinaden-odenen-tazminatın-kurum-kazancının-tespitinde-gider-olarak-yazılıp> (Erişim Tarihi: 10/09/2022).

<sup>28</sup> Bkz., 19341373-125[ÖZELGE-2013/11]-35 sayılı ve 28/04/2014 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/95341> (Erişim Tarihi: 25/11/2022).

egemenlik anlayışı kapsamında bir devletin yargı organınca verilen bir kararın sadece kararın verildiği o devlet üzerinde etki doğurma hakkına sahiptir. Ancak zaman içerisinde, devletler arasındaki ticari, sosyal ve ekonomik ilişkilerin gelişmesiyle birlikte, bir devletin yargı organınca verilen bir kararın başka devletlerde de etki doğurması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç, tenfiz müessesesi ile giderilebilmektedir. Tenfize ilişkin olarak her devletin iç hukukunda düzenlemeler yer almaktadır.<sup>29</sup> Bu kapsamda 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un<sup>30</sup> 50. maddesi uyarınca da;

*“Yabancı memleketlerden hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilamların Türkiye’de icra olunabilmesi yetkili Türk mahkemesi tarafından tenfiz kararı verilmesine bağlıdır.”*

Ayrıca 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu<sup>31</sup> uyarınca, arabuluculuk kapsamında imzalanan anlaşma belgeleri de ilam niteliğinde olduğundan, ödenen tazminat arabuluculuk anlaşma belgesine de dayanabilir. Bu belge de tıpkı bir mahkeme ilamı gibi hüküm ifade etmektedir.

Bir mahkeme kararı olsa da, kanunla yasaklanmış iş ve işlemler neticesinde sebebiyet verilen zarar sonucu ödenen tazminatlar gider olarak indirilememektedir. Danıştay bir kararında “Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne” aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük olan bir işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenmiş olan tazminatın gider yazılamayacağını belirtmiştir.<sup>32</sup> Yeri gelmişken bu tüzüğün Nisan 2006’da yürürlükten kalktığını belirtmeliyiz.<sup>33</sup>

Son olarak tazminat, bir “kanun hükmü” dolayısıyla da ödenmiş olabilir. Örneğin işçilere İş Kanunu kapsamında ödenen tazminatlar bu kapsamdadır ve diğer şartlar da sağlanıyorsa gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kanun’da yer alan açık hüküm dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı da (GİB) yerinde bir tutumla vermiş olduğu özgelelerde sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmadan yapılan tazminat ödemelerinin giderleştirilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Örneğin idarece, bir şirkette çalışan işçinin ölümü nedeniyle herhangi bir mahkeme ilamı da olmaksızın işçinin mirasçılara ödenen tazminatların, safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönünde görüş belirtmiştir.<sup>34</sup> Yine Gelir İdaresi

<sup>29</sup> Demirkol, Özüm: *Yabancı Mahkeme Kararlarının Tenfizinde Karşılıklılık Esası*, İstanbul 2017, s. 1.

<sup>30</sup> 12/12/2007 tarih ve 26728 sayılı Resmî Gazete.

<sup>31</sup> 22/06/2012 tarihli ve 28331 sayılı Resmî Gazete.

<sup>32</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin E. 1973/56006, K. 1975/10899 ve 20/03/1975 tarihli kararı; Alıntı: **Can, Durmuş/Çalışkan, Serpil**: “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 147, Aralık 2011, s. 236-237.

<sup>33</sup> 28/04/2006 tarihli ve 26152 sayılı Resmî Gazete.

<sup>34</sup> Bkz., B.07.4.DEF.0.03.10.00-KVK.MUK.196-33 sayılı ve 19/08/2011 tarihli GİB öznelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/93942> (Erişim Tarihi: 10/09/2022).

Başkanlığı bir başka özelgesinde<sup>35</sup> “hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatların” gider olarak dikkate alınamayacağı ifade etmiştir. Bir başka özelgede de, kaza sebebiyle açılan dava sonuçlanmadan şirketin kazazede ile anlaşarak ödediği tazminatın gider olarak dikkate alınmayacağı yönünde görüş belirtilmiştir.<sup>36</sup> Dolayısıyla idarenin görüşü giderleştirme için tazminatın, bir sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmasının şart olduğu yönündedir.

Bizce de giderleştirme için mutlak surette tazminatın bir sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmasının şart koşulması gerekmektedir. Zira aksi durumda, mükelleflerce geliri düşük gösterme, gideri yüksek gösterme, matrahı azaltma gayeleriyle hiçbir dayanağı olmayan ödemeler gider olarak yazılabilecektir. Bu durumun denetimi zorlaştıracağına ve vergi kaybına sebebiyet verebileceğine şüphe yoktur.

### c. Karşı Tarafa Ödenmiş Olma

Madde metninde geçen “ödenen” ibaresinden anlaşıldığı üzere giderleştirme için tahakkuk yeterli olmayıp tazminatın mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir.<sup>37</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı da yakın tarihli bir özelgesinde konu hakkındaki görüşünü şöyle açıklamıştır:

*“Ticari kazancın tespitinde kıdem tazminatlarının gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatlarının gider yazılması mümkün değildir.”<sup>38</sup>*

Bilindiği üzere esas itibarıyla ticari kazançlarda “tahakkuk ilkesi” geçerlidir. Yani gelirin hukuken elde edenin tasarrufuna geçmesi, “elde edilmiş” olarak kabul edilmesi için yeterlidir. Bu hüküm dolayısıyla zaman zaman mükellefler, henüz tahsil etmedikleri alacakları gelir kabul ederek vergi matrahına dahil etmekte ve bunların vergisini ödeme durumu ile karşı karşıya kalabilmektedir.<sup>39</sup>

Ancak kanun koyucu indirilebilecek zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkin olan hükümde bu ilkeden ayrılmış ve mükelleflerin tahakkuk eden ancak henüz ödenmeyen zarar, ziyan ve tazminatları giderleştirmesinin önüne geçmiştir. Burada

<sup>35</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı ve 23/02/2012 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96468> (Erişim Tarihi: 10/09/2022).

<sup>36</sup> Bkz., 62030549-125[6-2016/28]-93754 sayılı ve 29/01/2018 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/kaza-neticesinde-acilan-dava-sonuclanmadan-kazazede-ile-anlasilarak-odenen-tazminat-tutarinin-gider> (Erişim Tarihi: 24/11/2022).

<sup>37</sup> Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan: *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2019, s. 30-31.

<sup>38</sup> Bkz., 62030549-120[40-2019/1746]-444513 sayılı ve 07/06/2021 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/calisanlara-odenecek-kidem-tazminat-hangi-donemde-gider-yazilacagi-hk> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>39</sup> Bilici, Nurettin: *Türk Vergi Sistemi*, 45. Baskı, Ankara 2022, s. 13.



*tahsil ilkesinin* benimsendiğini söyleyebiliriz. Oysaki kanaatimizce burada da tahakkuk ilkesinden ayrılmaya gerek bulunmamaktadır. Böylelikle düzenlemeler ve ilkeler arasında paralellik de yakalanmış olacaktır. Mükellefler, tahakkuk eden zarar, ziyan ve tazminatları giderleştirebilmelidir. Eğer ki sonradan tazminatın ödenmediği tespit edilirse, bunun matrahı oluşturan kazanca ilavesinde kanunen bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca bu durumun tespiti halinde idarece, kayba uğranan vergiye ilave olarak vergi cezası ve faiz de ilgili kişilerden talep edilecektir. Dolayısıyla devlet açısından bir gelir kaybı ile karşılaşılması söz konusu değildir.

## 2. Her Türü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu yalnızca, gelire ulaşabilmek için gayrisafi gelirden indirilebilecek olan giderleri düzenlememektedir. Kanun aynı zamanda 41. maddesinde yine 11 bent halinde gider olarak kabul edilmeyen ödememeleri de sıralamaktadır. Bu maddenin 6. bendi kapsamında *“her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar”* gider olarak kabul edilmemekte ve vergi matrahından indirilememektedir. Bu tazminatın iş ile ilgili olup olmamasının da bir önemi yoktur. Yani işle ilgili olsa dahi indirimi mümkün değildir. Yine aynı maddenin 10. bendi uyarınca da *“basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlarından dolayı ödenen tazminat giderleri”* indirim konusu yapılamaz.

Madde metninde *“Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.”* düzenlemesi yer aldığından sözleşmelerde cezai şart olarak öngörülen tazminatlar indirim konusu yapılabilmektedir. Cezai şart; *“mevcut borcun gereği gibi veya ifa edilmesi hususunda, borçlu üzerinde baskı oluşturarak asıl borcun ifasını; asıl borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi durumlarında ise alacaklının doğacak muhtemel zararlarının karşılanmasını güvence altına alan ve bu konuda alacaklıya ispat kolaylığı sağlayan mali değere sahip bir edimdir.”*<sup>40</sup> Taraflar cezai şart belirleyip belirlememekte serbesttir. Eğer cezai şart tespit edilmişse, Kanunda yer alan açık hüküm gereği cezai mahiyette sayılmadığı için ödenen bedel gider olarak dikkate alınabilecektir. İlaveten Borçlar Kanunu m.182 uyarınca taraflar cezai şartın miktarını da serbestçe belirleme hakkına sahiptir. Ancak bu konuda Kanun, hâkime de bir takdir yetkisi tanımıştır. Şayet hâkim cezai şartı *“aşırı”* görürse bunu kendiliğinden indirebilmektedir.

Şüphesiz ki aşırı cezai şartın *“peçeleme”* kapsamında da değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda peçeleme eylemi olarak isimlendirilen yöntemlerle mükelleflerce, özel hukuk kuralları veya sözleşme şekilleri kullanılarak vergi borcu azaltılmaya çalışılabilmektedir.<sup>41</sup> İşte cezai şartın vergi matrahından indirimi

<sup>40</sup> Yağcıoğlu, Burcu: *Türk ve İsviçre Hukuku'nda Ceza Koşulu (Cezai Şart)*, Ankara 2022, s. 22-23.

<sup>41</sup> Bilici, Nurettin: *Vergi Hukuku*, Ankara 2022, s. 223.



lebilmesi, cezai şartı aşırı belirleyerek bir anlamda kanuna karşı hile yapmak suretiyle, vergi matrahını azaltmak için kullanılabilir. Vergi hukukunda peçelemenin oluşup oluşmadığı, ekonomik yaklaşımla ve Borçlar Kanunu'nun 28. maddesinde düzenlenen aşırı yararlanmanın<sup>42</sup> söz konusu olayda olup olmadığına göre tespit edilebilecektir.

Kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergi matrahından indirilemeyecek olan zarar, ziyan ve tazminatları üç başlıkta belirlemiştir. Buna göre;

- her türlü para cezasının,
- vergi cezalarının ve
- işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatların giderleştirilmesi mümkün değildir.

Şayet bu türden ödemeler gider olarak kayıtlara intikal ettirilmiş ise bunların "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak matrahı oluşturan kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.<sup>43</sup> Örneğin; eczacının kişisel kurusundan kaynaklı olarak verdiği yanlış ilaç nedeniyle ödemek zorunda kaldığı tazminat<sup>44</sup>, işletme sahibinin alkollü araç kullanarak mal dağıtımını yaparken yaptığı kazada yaralanana yapılan ödeme<sup>45</sup> bu kapsamda olup bunların vergi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların giderleştirilmesi meselesiyle ilgili olarak uygulamada tartışmalı birtakım hususlar bulunmakta ve konuyla ilgili zaman zaman birbiriyile çelişen yargı kararlarıyla karşılaşılmaktadır. Bu tartışmalara ve vergi idaresinin konuya yaklaşımına izleyen bölümde değinileceğinden burada yalnızca genel bir bilgi vermekle yetinilmiştir.

## B. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Giderleştirme

Kurumlar Vergisi Kanunu safi kurum kazancına ilişkin olan 6. maddesinde şu düzenlemeyi içermektedir:

*"(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır."*

Bu atf düzenlemesinden hareketle, safi kurum kazancının tespitinde de yurtdışı açıklanan ve Gelir Vergisi Kanunu m.40 ile 41'de yer alan gelir vergisine

<sup>42</sup> Borçlar Kanunu m.28: "Bir sözleşmede karşılıklı edimler arasında açık bir oransızlık varsa, bu oransızlık, zarar görenin zor durumda kalmasından veya düşüncesizliğinden ya da deneyimsizliğinden yararlanılmak suretiyle gerçekleştirildiği takdirde, zarar gören, durumun özelliğine göre ya sözleşme ile bağlı olmadığını diğer tarafa bildirerek ediminin geri verilmesini ya da sözleşmeye bağlı kalarak edimler arasındaki oransızlığın giderilmesini isteyebilir."

<sup>43</sup> Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, s. 24.

<sup>44</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 31.

<sup>45</sup> Güzel, "Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi", s. 71.

ilişkin hükümlerin uygulanacağını ifade edebiliriz. Bu kapsamda örneğin; şirketin kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, kurum tarafından mahkeme kararına istinaden ödenecek olan icra inkâr tazminatı<sup>46</sup>, taşıma sözleşmesi gereğince hasar gören veya kaybolan koliler karşılığı ödenen tazminatlar<sup>47</sup>, haksız rekabet ve markaya tecavüze ilişkin ödenen tazminat<sup>48</sup> ve işe başlatmama tazminatı<sup>49</sup> gider olarak dikkate alınabilecektir.

İlaveten, gelir vergisinde ticari kazançlara ilişkin olarak vergi matrahından indirilemeyecek olan zarar, ziyan ve tazminatları hükme bağlayan Gelir Vergisi Kanunu m.41/6'da yer alan düzenlemeye benzer bir düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu m.11/g'de de yer almaktadır. Buna göre; *“sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri”* kurum kazancının tespitinde indirilemez. Görüldüğü üzere burada da kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeye benzer biçimde sözleşmelerde cezai şart olarak öngörülen tazminatların indirim konusu yapılabileceğini ifade etmektedir.<sup>50</sup> Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeye paralel bir olarak maddenin “h” bendinde yer alan düzenleme uyarınca da *basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin* indirilmesi mümkün değildir.

Dikkat edilecek olunursa “suç” meselesi bakımından kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Gelir Vergisi Kanunu'na nazaran daha detaylı bir düzenleme yapmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede sadece “teşebbüs sahibi” ifadesi yer alırken Kurumlar Vergisi Kanunu, “kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının” demek suretiyle kapsamı geniş tutmuştur.

Her iki Kanun'da yer alan benzer düzenlemelerdeki bu kapsam farklılığının neye yol açabileceğini, bu konuyla ilgili olarak bir özgelgeye<sup>51</sup> değinerek açıklamaya çalışalım. Söz konusu olayda özgelge talebinde bulunan kişi, servis işletmeciliği yapan bir gelir vergisi mükellefidir. Mükellefin yanında çalıştırdığı şoförü trafik kazası yapmıştır. Bu kaza sonucu ortaya çıkan tazminatı ödeyebilmek için mükel-

<sup>46</sup> Bkz., 64597866-125[8-2016]-24587 sayılı ve 29/12/2016 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/mahkeme-kararina-gore-odenen-tutarlarin-kurumlar-vergisi-matrahindan-indirilip-indirilemeyecegi-hk> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>47</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40-9 sayılı ve 03/05/2010 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/98208> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>48</sup> Bkz., 50426076-125[11-2016/20-298]-36026 sayılı ve 20/07/2017 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/haksiz-rekabet-ve-markaya-tecavuze-iliskin-odenen-tazminat-in-ve-arabuluculuk-ucretinin-indirim> (Erişim Tarihi: 24/11/2022).

<sup>49</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-74-41 sayılı ve 15/09/2011 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/89561> (Erişim Tarihi: 24/11/2022).

<sup>50</sup> Aynı yönde bkz., B.07.1.GİB.4.46.15.01-KVK-1-19 sayılı ve 14/11/2011 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/95983> (Erişim Tarihi: 24/11/2022).

<sup>51</sup> Bkz., 11355271-120.01[34-2015/23]-72031 sayılı ve 03/11/2016 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/manevi-tazminat-in-gider-yazilmasi-hk> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

lef, ticari plakası ile birlikte aracı satmış ve bu satıştan doğan kazancın hesaplanmasında mahkeme kararı gereği ödemiş olduğu manevi tazminat tutarının gider olarak yazılıp yazılamayacağı hususunda görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Borçlar Kanununun “İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu” hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğünün, “teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmesinin söz konusu olmadığını, aracın sürücüsünün yapmış olduğu ölümlü kaza nedeniyle açılan tazminat mahkemece verilen karar çerçevesinde ödemiş olduğu manevi tazminat ve varsa tazminata ilişkin yasal faizlerin teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak değerlendirilemeyeceğini, mahkeme kararı gereği ödenen söz konusu tutarların Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 3. bendi kapsamında ilgili dönem ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğini” belirtmiştir.

Yine aynı yönde bir başka özalgede de, “işyerinde çalışan kamyon sürücüsünün yaptığı ölümlü trafik kazası neticesinde mağdur olan aileye mahkeme kararına istinaden 205.000 TL tazminat ödendiği, kamyon sürücüsü 8/8 kusurlu olduğunun tespit edilmiş olduğu, işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği” ifade edilmiştir.<sup>52</sup> İdarenin söz konusu özalgeler kapsamındaki değerlendirmelerine katıldığımızı ifade etmeliyiz.

Görüldüğü üzere Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında olsa giderleştirilemeyecek bir tazminat, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na nazaran daha dar kapsamlı olan düzenleme doğrultusunda gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bizce her iki uygulama arasında bu denli bir ayrıma gitmek hakkaniyetli değildir. Şayet gelir vergisi mükellefi olan bir işletme sahibi, çalışanın kusuru nedeniyle “kusursuz sorumluluk” hükümleri kapsamında katlanmak zorunda kaldığı tazminatı gider olarak düşebiliyorsa, kurumlar vergisi mükelleflerine de aynı imkân tanınmalıdır. Ancak mevcut durumda, Kanun metninde “kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri” ifadesi yer aldığından kurumlar vergisi mükellefleri, çalışanın kusuru nedeniyle katlanmak zorunda kaldığı tazminatı gider olarak düşme olanağına sahip değildir.

İkinci olarak Gelir Vergisi Kanunu sadece “tazminat” ifadesine yer verirken Kurumlar Vergisi Kanunu, “maddî ve manevî tazminat” demektedir. Ancak kanaatimizce Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan “tazminat” ifadesi de hem maddî hem manevî tazminatı içermektedir. Dolayısıyla burada bir sorun olduğunu düşünmemekteyiz. Ancak yine de kanunilik ilkesi kapsamında düzenlemeler arasında paralelliğin sağlanması yerinde olacaktır.

<sup>52</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı ve 25/08/2011 tarihli GİB özalgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/100785> (Erişim Tarihi: 05/812/2022).

## II. Vergi İdaresi ve Yargının “Suç” ve “Kusur” Kavramlarına Yaklaşımı

Yukarıda açıklandığı üzere Gelir Vergisi Kanunu m.41/6 uyarınca “... *teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar*” ile Kurumlar Vergisi Kanunu m.11/g uyarınca “... *kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat*” vergi matrahından indirilememektedir.

“Suçtan kaynaklanan” ve bir mahkeme kararına istinaden ödenen tazminatların mükelleflerce, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilememesi meselesinde bir tereddüt bulunmamaktadır. Çünkü bu konuda kanuni düzenlemeler net ve açıktır. Dolayısıyla bu konu hakkında vergi idaresi, yargı ve doktrin arasında görüş birliği bulunmaktadır. Buna karşın, “kusurdan kaynaklanan” ve bir mahkeme kararına istinaden ödenen tazminatların mükelleflerce, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilememesi meselesinde uygulamada mükellefler ile vergi idaresi arasında sorun yaşanmakta, konu hakkında farklı yargı kararları olması dolayısıyla da sorun giderek derinleşmektedir. Bu nedenle “suç” ve “kusur” kavramlarının irdelenmesi gerekmektedir.

### A. İdarenin Konuya Yaklaşımı

Hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, suçtan kaynaklı olarak ödenen tazminatların gider yazılması mümkün değildir. Ancak vergi idaresinin baskın görüşü her iki Kanun kapsamında, sadece suçtan kaynaklanan değil, “kusur” sonucu ödenen tazminatların da gider olarak yazılamayacağı yönündedir. Vergi idaresi, ödenen tazminatın “kusursuzluk oranında” gider yazılabileceğini pek çok kez ifade etmiştir.<sup>53</sup> İdarenin kanuna açıkça aykırılık taşıyan ve aşağıda birkaç özelge kapsamında değineceğimiz bu yorumu, hukuk devleti ilkesini zedelemektedir. Her ne kadar bağlayıcı bir nitelik taşımasa da idarenin özelgelerinde, kanun hükümlerine uygun değerlendirmelerde bulunması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı çeşitli tarihlerde vermiş olduğu özelgelerde “suç” ibaresini geniş bir biçimde “kusur” olarak yorumlamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı özelgelerinde, kusurdan kaynaklanan tazminatların gider yazılamayacağını belirtmekle birlikte, kusurdan ne kastedildiğini ise açıklamamaktadır. Ancak bilindiği üzere tazminatlar çoğunlukla kusur/ihmal sonucunda ödendiği için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan bu yoruma göre neredeyse bütün tazminatların giderleştirilememesi sonucuna ulaşmak mümkündür. İdarenin bu yorumunun, tazminatların gider yazılabileceğini öngören kanun hükmüne aykırı olduğuna şüphe yoktur.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> Güzel, “Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi”, s. 74.

<sup>54</sup> Ak, Mustafa: “Tazminatların Giderleştirilmesinde Düzenlemeye İhtiyaç Var”, *Dünya Gazetesi*, 03/09/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tazminatlarin-giderlestirilmesinde-duzenlemeye-ihhtiyac-var/667896> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

Örneğin iş kazası geçiren bir işçi için iş mahkemesinde açılan dava sonucunda bir şirket %90 oranında kusurlu bulunmuş ve tazminat ödenmesi yönünde hüküm verilmiş, söz konusu şirket de ödediği tazminat tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş istemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı da, şirket tarafından ödenen tazminatlardan, şirketin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesine göre gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/g maddesine göre gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir.<sup>55</sup> Özelgede kusurdan ne anlaşılması gerektiğine dair bir açıklama ise bulunmamaktadır.

Başka bir özelgede<sup>56</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "... ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider yazılamaz. ... Türkiye Kömür İşletmelerine ait sahada kömür çıkarılması sırasında meydana gelen iş kazaları sonucunda; kaza geçiren işçörene veya bunun varislerine şirketinizin kusurundan dolayı mahkeme kararına göre ödenen tazminatlar ve faizleri ile gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır." değerlendirmesinde bulunmuştur.

Aynı şekilde bir diğer özelgede<sup>57</sup> de firmaya ait kamyonun sürücüsünün kusuru nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen maddi ve manevi tazminatlar ile söz konusu tazminatlara ilişkin yasal faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Son olarak bir başka özelgede de, mükellefe ait işyerinde gerçekleşen iş kazası neticesinde iş gücünün %50'sini kaybeden işçisi tarafından açılan davanın, işçi lehine sonuçlanması üzerine ödenen manevi tazminat ve yasal faizin gider olarak indirilip indirilemeyeceği sorusuna yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı, mahkeme kararında iş kazasının 6/8 oranında işyeri sahibinin, 2/8 oranında da işçinin kusurundan kaynaklandığı belirtilmiş olduğundan; ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında gider yazılmasının mümkün bulunduğu,

<sup>55</sup> Bkz., B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayılı ve 31/01/2007 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/100023> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>56</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı ve 23/02/2012 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/96468> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).

<sup>57</sup> Bkz., B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı ve 25/08/2011 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/100785> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).



işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği şeklinde görüş bildirilmiştir.<sup>58</sup>

Doktrinde de suç ifadesinin kusuru da kapsadığı, kanun koyucunun, dipnota yer verildiği üzere, kanun gerekçesinde<sup>59</sup> kusurun da bu kapsamda olduğunu belirttiği, lafız tartışmasına girmek yerine gerekçe dikkate alınarak kanun koyucunun gizli iradesinin esas tutulması gerektiği ve kusurlu eylemlerin zararının devlete mal edilmemesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.<sup>60</sup> Bu görüşlere ilişkin eleştirilerimize aşağıda yer verilmektedir.

Hem Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede açık bir biçimde "suç" ifadesi kullanılmış olmasına karşın Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgelerde devamlı surette "kusur" ifadesini kullandığı ve suça ilişkin bir ceza mahkemesi kararının varlığını aramadığı görülmektedir. İdare, haksız bir fiilin varlığını ifade eden bir hukuk mahkemesi kararının varlığını, tazminata konu olan fiilin suçtan doğduğunun kabul edilmesi için yeteri görmektedir.<sup>61</sup> Oysaki suç ve kusur, aynı anlama gelmeyip haksız olan her fiil aynı zamanda suç teşkil etmemektedir. Dolayısıyla bu kavramlar esas itibariye birbiri yerine kullanılabilecek kavramlar değildir.

Hukuk düzeni tarafından tasvip edilmeyen fiiller, bir üst kavram olarak "hukuka aykırı fiiller" olarak adlandırılmaktadır. Hukuka aykırı fiillerin, hukuki ve/veya cezai birtakım neticeleri bulunmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, ceza hukuku ile özel hukukun hukuka aykırılık anlayışı birbirinden farklıdır. Bu sebeple özel hukukta haksız bir fiil olarak kabul edilen her hukuka aykırı fiil, ceza hukuku anlamında suç teşkil etmeyebilir.<sup>62</sup>

"Suç" şekli anlamda, hukuk düzeni tarafından ceza ve/veya güvenlik tedbiri ile karşılanan bir insan davranışı (haksızlık) olarak ifade edilebilir.<sup>63</sup> Modern ceza

<sup>58</sup> Bkz., B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı ve 18/04/2007 tarihli GİB özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94196> (Erişim Tarihi: 05/12/2022).

<sup>59</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde şu ifade yer almaktadır: "(g) bendi ile kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılmaması öngörülmektedir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir."

<sup>60</sup> **Mutlu, Elif/Bayar, Erhan:** "Suç ve Kusur Ayrımının Vergi Matrahına Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 490, Cilt: 1, 2022, s. 50, **Bıyık, Recep/Kıratlı, Aydın:** *Giderler ve İndirimler*, Ankara 2007; **Tekin, Veyssel:** "İş Kazası Dolayısıyla İşçiye Ödenen Tazminatların Giderleştirilmesinde Suç ve Kusur Kavramları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 366, 2021, s. 126.

<sup>61</sup> **Topçu, Namık Kemal/Topçu, Kader Melis:** "Gayrisafi Hasıllardan İndirilemeyecek Bir Gider Olan Suçtan Doğan Zarar, Zıyan ve Tazminatlarda "Suç"un Anlamı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 398, 2021, s. 104.

<sup>62</sup> **Kılıçoğlu, Ahmet:** "Haksız Fiillerden Sorumlulukta Ceza Hukuku ile Medeni Hukuk İlişkisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.: 29, Sa.: 3-4, 1972, s. 185.

<sup>63</sup> **Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan:** *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2021, s. 41.



hukuku “kusursuz suç olmaz” ilkesine dayanmaktadır.<sup>64</sup> Dolayısıyla suç ile kusur birbirinden ayrılamaz. Lakin daha önce de ifade ettiğimiz gibi her kusurlu davranış suç teşkil etmez.

Devlet, mevzuat haline getirdiği davranış normlarının ihlalini (haksızlıkları); tazminat yaptırımıyla, disiplin yaptırımıyla, idari yaptırımla veya ceza ve güvenlik tedbiri yaptırımıyla karşılayarak toplumsal düzeni koruma işlevini yerine getirmeye çalışmaktadır. Bu kapsamda, ihlali halinde, karşılığında ceza hukuku yaptırımları öngörülen davranış normları suç olarak ifade edilmektedir ve suçun diğer haksızlıklardan farkı, işlenmesi halinde ceza hukukuna ilişkin yaptırım türleriyle cezalandırmaya layık bir haksızlık olarak görülmesidir. Bir başka ifadeyle, bir haksızlığın suç olarak nitelendirilebilmesi için, karşılığında ceza hukuku yaptırımının öngörülmesi gerekmektedir.<sup>65</sup>

Bu kapsamda kanun metninde geçen “suç” ibaresinin, lafzı aşan bir şekilde vergi idaresince, her kusurlu fiili (suç teşkil etmeyenleri de) içine alır bir biçimde ve oldukça geniş bir şekilde yorumlanması bizce doğru değildir. İlaveten her ne kadar doktrinde bazı yazarlarca bu meselede lafız tartışmasına girmek yerine Kanun’un gerekçesinin dikkate alınarak kanun koyucunun gizli iradesinin esas tutulması gerektiği savunulmuşsa da<sup>66</sup> bizce, lafzın açık olduğu yerde kanun koyucunun gizli iradesinin (amacının) araştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi uyarınca da; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Ancak lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulması mümkündür. Bu kapsamda madde metninde lafzın oldukça açık ve net olduğu dikkate alındığında, kanun koyucunun amacının araştırılmasına ihtiyaç yoktur. Bu durum bahsi geçen 3. maddeye de aykırılık oluşturmaktadır.

Bu haliyle Gelir İdaresi Başkanlığı yalnızca “kusursuz sorumluluk”<sup>67</sup> halleri için giderleştirmeyi mümkün görmektedir ki bu Kanunun lafzına ve amacına aykırıdır. Zira kanun koyucunun amacı yalnızca kusursuz sorumluluk hallerinde giderleştirmeye imkân tanımak olsaydı bunu metinde açıkça belirtir, “suçtan doğan tazminat” ifadesini kullanmazdı. Suç kavramına bütün kusurlu eylemleri dâhil etmek, kanun koyucunun iradesini yorum sınırını aşan bir biçimde genişletmekten başka bir şey değildir.

<sup>64</sup> **Hafizoğulları, Zeki:** “Kusurluluğu Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi (Nichtzumutbarkeit/L'inesigibilita), *AÜHFD*, C.: 57, Sa.: 3, 2008, s. 340.

<sup>65</sup> **Topçu/Topçu,** “Anlam”, s. 105.

<sup>66</sup> **Mutlu/Bayar,** “Suç ve Kusur Ayrımının Vergi Matrahına Etkisi”, s. 54.

<sup>67</sup> Bazen bazı sosyal düşünceler ve hakkaniyet gereği doğan zarardan kusuru bulunmayan bazı kişiler sorumlu tutulabilmektedir. Detaylı bilgi için bkz., **Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Bursa 2018, s. 101-115.

## B. Yargının Konuya Yaklaşımı

Öncelikle belirtmeliyiz ki konuyla ilgili olarak yargı organları arasında bir uyum ve içtihat birliği bulunmamaktadır. Danıştay'ın konuyla ilgili olarak farklı tarihlerde vermiş olduğu, birbiriyle çelişen kararları mevcuttur. Bu bağlamda konu hakkında birkaç farklı karara değinmek yerinde olacaktır.

İlk olarak Danıştay'ın ortada ceza hukuku bağlamında suç teşkil eden bir fiilin varlığını zorunlu gördüğü bir kararına değinmeliyiz. Danıştay bu kararında, bir iş kazası nedeniyle işçisine kusuru oranında mahkeme kararına istinaden tazminat ödeyen ve ödediği bu tazminatı gider olarak yazan bir mükellefin davasında, *“tazminatın işverenin kusuru dolayısıyla ödendiği ve bu sebeple gider yazılamayacağı sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın, teşebbüs sahibine olayın oluşumu dolayısıyla suç izafe edilmediği”* gerekçesiyle kaldırılması gerektiğine karar vermiştir.<sup>68</sup> Yine Danıştay aynı yönde bir kararında *“Cumhuriyet Savcılığınca takipsizlik kararına konu edilen bir iş kazasında, işverenin İş Mahkemesince %80 kusurlu bulunması dolayısıyla işçisine ödediği tazminatın tamamının, olayda suçun söz konusu olmaması sebebiyle gider yazılabileceği”* yönündeki yerel mahkeme kararını onanmıştır.<sup>69</sup>

Hal böyleyken sonrasında Danıştay görüş değiştirmiştir. Bu kararların tersi yönde olacak şekilde Danıştay'ın kusur-suç ayrımı yapmayı gerek görmeyerek, kusurun varlığını yeterli gördüğü kararındaki ifadelerine de değinmeliyiz.<sup>70</sup> Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nce<sup>71</sup> *“kanunun lafzı açık olduğunda gerekçesine itibar edilmesine gerek olmamakla birlikte “suçtan doğan tazminat” ifadesinin tazminata neden olan fiilin suç oluşturması şeklinde anlaşılmasına olanak olmadığı, tazminat hukukunda suçtan doğan tazminat kavramının olmadığı, buna karşılık kusurdan doğan tazminat kavramının bulunduğu, bu nedenle kanunun lafzında bulunan suçtan doğan tazminat ifadesi ile gerekçede yer alan kusurdan doğan tazminatın amaçlandığı anlaşılmaktadır”* gerekçesiyle bir şirketin iş kazası sebebiyle yargı kararına dayanarak ödediği tazminatın suç teşkil etmemesine rağmen gider yazılmasını esas alan tarhiyata karşı açılan davayı reddetmiştir. Bu karar Danıştay tarafından onanmıştır.

Aynı yönde bir başka kararda da Danıştay<sup>72</sup>, *“... tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulun-*

<sup>68</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin E. 1994/2892, K. 1995/1147 ve 05/04/1995 tarihli kararı; Alıntı: **Doğrusöz, Bumin:** “Tazminatların Giderleştirilmesi”, *Dünya Gazetesi*, 05/05/2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tazminatların-giderleştirilmesi/23841> (Erişim Tarihi: 12/09/2022).

<sup>69</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2009/9288, K. 2012/1705 sayı ve 02/05/2012 tarihli kararı; Alıntı: **Doğrusöz,** “Tazminatların Giderleştirilmesi”.

<sup>70</sup> Bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2012/574, K. 2016/668 ve 23/02/2016 tarihli kararı; Alıntı: **Doğrusöz, Bumin:** “Suça Dayalı Tazminatların Giderleştirilmesi”, *Dünya Gazetesi*, 29/05/2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/suca-dayali-tazminatların-giderleştirilmesi/417363> (Erişim Tarihi 13/09/2022).

<sup>71</sup> E. 2010/1571, K. 2011/2159, T. 25/11/2011; Alıntı: **Doğrusöz,** “Tazminatların Giderleştirilmesi”.

<sup>72</sup> Bkz., Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2015/4138, K. 2016/571 ve 17/02/2016 tarihli kararı, <https://www.lexpera-com-tr.eu1.proxy.openathens.net/ictihat/danistay/4-d-e-2015-4138-k-2016-571-t-17-2-2016> (Erişim Tarihi: 12/09/2022).

*mayıp, tazminat ödenmesini gerektiren filin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuşa olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca söz konusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır.”* demek suretiyle tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında suç olarak nitelenmesine gerek bulunmadığını, kusurlu bir hareket olmasının yeterli olduğunu açıkça ifade etmiştir. Kararda yer alan karşı oylardan bir tanesinde ise *“uyuşmazlık konusu olayda; söz konusu ödenen tazminatın ilama dayalı bir tazminat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve indirilmesinin yerinde olduğu”* ifade edilmektedir. Karşı oyda yer alan ifadeye katıldığımızı belirtmeliyiz.

Danıştay’ın aynı dairesi daha sonra vermiş olduğu bir kararda yukarıdaki düşüncesinden ayrılmış ve bu sefer kanunda açıkça *“suçlarından”* ibaresinin yer aldığı ve olayda da, açılmış bir ceza davası ve verilen bir mahkumiyet söz konusu olmadığından, ödenen tazminatın işlenen bir suçtan değil, davacı şirketin ve çalışanlarının kusur sorumluluğundan kaynaklandığının açık olduğu, bunun da Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11/1-g maddesi kapsamında bulunmadığı gerekçeleriyle işletme tarafından açılan davanın kabulüne karar verilmiştir.<sup>73</sup> Yani burada Danıştay, kusurun varlığının yeterli olmadığı, giderleştirememeye için ceza hukuku bağlamında bir suçun aranması gerektiği görüşündedir.

Görüldüğü üzere Danıştay’ın aynı konu hakkında vermiş olduğu birbiriyle çelişen ve ancak bir kısmına burada değinebildiğimiz pek çok kararı vardır. Keyfilige varır düzeyde sürekli farklı yönde karar verilmesi ve içtihadın sürekli değişmesi hukuk güvenliğini tehlikeye düşürmekte, aynı konuda verilmiş çelişkili kararlar sorununu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca yargısal makamların davranışlarının tutarlılığı meselesi, adil yargılanma hakkı bakımından da önem taşımaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin de bir bireysel başvuru kararında ifade ettiği gibi<sup>74</sup>, *“yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumlu bir durumdur. Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşer. Böyle bir algı toplumda yerleşirse, bireylerin yargı sistemine ve mahkemelerin vermiş olduğu kararlara güven duygusu zedelenecektir.”*

<sup>73</sup> Bkz., Danıştay 4. Dairesi’nin E. 2016/9933, K. 2020/4317 ve 16/11/2020 tarihli kararı, [<sup>74</sup> Bkz., 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararı; parag. 55. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6842> \(Erişim Tarihi: 25/11/2022\).](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDRSb0IIMkMvc0k5MzRlb2haLOFaMEJVbTBI ZXZnbUkveTNUZ1h3WERnd0tCZW1qTHR5TmRRQnFhdzhpK0N6KzMwMjBzZ2hZM2tLj0bTBxUklpSmVIWDZLWkhpZmgrZDAxQko4aVI3LzcyZmEyb2NsT0xQdFptOVZWSWpMdTBCYjV iQllrYWVhCM2FidWVvaYVdxS1F1bmoSWY5ZFFnV1RPUxQSINBeW1jd1VtQWEzY0NZWm9 QaWVqNTRXT2RUZSk=&arananKelime=4.%20Daire,2016/9933 (Erişim Tarihi: 29/11/2022).</a></p></div><div data-bbox=)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de tıpkı Anayasa Mahkemesi gibi, içtihatlarda zamanla değişiklik meydana gelmesinin, yorum farklılıkları yaşanmasının inandırıcı birtakım nedenleri olabileceğini, Sözleşme'nin güncelliğinin sağlanması adına önceki yorumların değiştirilebileceğini ancak burada önemli olanın değişikliğin nedenlerinin açıklanması olduğunu kararlarında dile getirmektedir.<sup>75</sup>

Görüldüğü üzere hem Anayasa Mahkemesi hem de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, güncelliğin yakalanması gayesi ve dinamizmin etkisiyle içtihatlarda zaman içinde değişiklik olabileceğini, hatta bu durumun olumlu sonuçlar doğuracağını ifade etmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin burada esas aldığı kriter, değişikliğin inandırıcı gerekçelerinin ortaya konması gereğidir. Aksi takdirde belirsizlik ortamının doğal bir sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesi zedeleneyecektir.

Bu noktada altını çizerek belirtmeliyiz ki, birbiriyle çelişen kararlar kavramı ile içtihat değişikliği kavramı birbirine karıştırılmamalıdır. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi gerekçe ortaya konduktan sonra içtihat değişikliğine gidilmesinde bir sakınca yoktur. İchtihat değişikliği yargı organlarının takdir yetkisinde olup genellikle önceki çözümün tatmin edici bulunmamasıyla ilgili olmaktadır. Ancak içtihat değişikliğine gidildikten kısa bir süre sonra, tıpkı çalışma konumuz kapsamında değindiğimiz Danıştay kararlarında olduğu gibi, tekrar değişiklikten önceki içtihat yönünde karar verilirse, burada artık birbiriyle çelişen kararlar var demektir.<sup>76</sup>

Netice itibarıyla kusurdan kaynaklanan ve bir mahkeme kararına istinaden ödenen tazminatların mükelleflerce, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilememesi meselesinde uygulamada mükellefler ile vergi idaresi arasında yaşanan sorunların giderilmesine ve konu hakkında bir içtihat birliği-ne varılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

## Sonuç

Mükelleflerce ticari faaliyetlerde bulunulurken, bilinçli veya bilinçsiz bir hareket sonucu çeşitli türden zararlar ortaya çıkabilmektedir. Bu zararlar sonucunda mükellefler; kanuna, sözleşme hükmüne veya bir mahkeme kararına dayanan çeşitli tazminatları ödemek durumunda kalabilmektedirler.

<sup>75</sup> Bkz., *Serkov v. Ukrayna Davası* (7 Temmuz 2011; 7 Ekim 2011 final, parag. 39.) "Bu davadaki başvuran Ukrayna'ya mal ithalatıyla uğraşmaktadır. Basit usule tabi olan kişinin KDV'den muaf olup olmadığı konusunda iç hukukta belirsizlik bulunmaktadır. Ukrayna yüksek mahkemesi bazı kararlarında muafiyet yönünde karar verirken, bazı kararlarında ise muafiyet iddiasını mevzuata aykırı bulmuştur." [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22serkov%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-105536%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22serkov%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-105536%22]}) (Erişim Tarihi: 25/11/2022).

<sup>76</sup> **Öncü, Mehmet:** "AİHS'in 6. Maddesinin 1. Paragrafının Kapsamı ve Bu Hükümde Güvence Altına Alınan Bazı Temel Hak ve İlkeler", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Ankara 2014, s. 682-683.

Mükelleflerin sebebiyet verdikleri zararlar nedeniyle ödemek zorunda kaldıkları bu tazminatlar, vergi kanunlarında yer alan şartları taşıyorsa, kanunen kabul edilen gider olarak dönem kazancından indirilebilmektedir. Ancak ödenen tazminat, vergi kanunlarında yer alan şartları taşımıyorsa, tazminatın gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalışmada konu, yalnızca ticari kazançlara özgü olarak incelenmiş, gelir vergisine tabi diğer kazanç ve iratlara değinilmemiştir.

Bu noktada belirtmeliyiz ki hangi tazminatın şartları taşıdığı ve hangi tazminatın şartları taşımadığının tespitini net bir biçimde yapmak kolay değildir. Çalışma içerisinde de değinildiği üzere Kanun'da şart olarak düzenlenen kriterlerin bir kısmı yoruma açıktır. Dolayısıyla bu noktada vergi idaresinin ve yargının yapmış olduğu yorumlar önem arz etmektedir. Bu sebeple çalışmada yeri geldikçe çeşitli özelge ve yargı kararlarına yer verilmiştir.

Ticari kazançlarda tazminatların giderleştirilmesiyle ilgili olarak hem Gelir Vergisi Kanunu'nda hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hükümler bulunmaktadır. Bu kapsamda çalışmada, hem gerçek kişiler açısından Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler hem de tüzel kişiler açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler ele alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu m.40/3, indirilebilecek olan zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkindir. Söz konusu düzenleme kapsamında *"işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar"* vergi matrahından indirilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu m.41/6 da hangi tazminatların giderleştirilemeyeceğini düzenlemektedir. Buna göre; *"her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar"* gider olarak kabul edilmemekte ve vergi matrahından indirilememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu m.6'da yer alan atf kapsamında, safi kurum kazancının tespitinde de Gelir Vergisi Kanunu m.40 ile 41'de yer alan gelir vergisine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmaktadır. İlaveten konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu m.11/g'de de bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre; *"sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri"* kurum kazancının tespitinde indirilemez.

Öncelikle belirtmeliyiz ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "suç" meselesinde kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'na nazaran daha detaylı bir düzenleme yapmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede sadece "teşebbüs sahibi" ifadesi yer alırken Kurumlar Vergisi Kanunu, "kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının" demek suretiyle kapsamı geniş tutmuştur. İki kanun çerçevesinde aynı konuda neden bir kapsam farklılığı yaratıldığını anlamak mümkün değildir. Her iki uygulama arasında bu denli bir ayrıma gitmek hakkaniyetli değildir. Şayet gelir vergisi mükellefi olan bir işletme sahibi, çalışanının kusu-



ru nedeniyle “kusursuz sorumluluk” hükümleri kapsamında katlanmak zorunda kaldığı tazminatı gider olarak düşebiliyorsa, hakkaniyet gereği kurumlar vergisi mükelleflerine de aynı imkân tanınmalıdır.

İkinci olarak, kanun koyucunun Gelir Vergisi Kanunu m.40/3’te eş anlamlı olan “zarar” ve “ziyan” kelimelerini ayrı ayrı kullanması doğru olmamıştır. Madde metninde zarar, ziyan ve tazminat kelimelerinin kullanılması düzenlemeyi kanunilik ilkesinin alt ilkeleri olan açıklık ve netlik ilkelerinden uzaklaştırmaktadır. Metnin yeniden kaleme alınması yerinde olacaktır.

Üçüncü olarak, Kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergi matrahından indirilebilecek olan zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkin olarak üç önemli şart belirlemiştir. Buna göre zarar, ziyan ve tazminat; ticari faaliyetle ilgili olmalı, sözleşmeye, mahkeme ilamına veya kanuna dayanmalı, karşı tarafa verilen zarar karşılığı ödenmelidir. “İşle ilgili olma” kavramı oldukça yoruma açıktır. Zaten mükelleflerce de idareye bu konuda pek çok soru yöneltilmektedir. Dolayısıyla bu kavramın madde metninde açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Kanaatimizce işle ilgili olmak ifadesinden “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili faaliyetleri” anlamak gerekmektedir. Metinde de bu doğrultuda bir tanımlama yapılabileceğini düşünmekteyiz.

Dördüncü olarak, metninde geçen “ödenen” ibaresinden, giderleştirme için tahakkukun yeterli olmayıp tazminatın mutlaka ödenmiş olmasının arandığını anlamaktayız. İdare de bunu özelgelere pek çok kez ifade etmiştir. Ancak bilindiği üzere ticari kazançlarda “tahakkuk ilkesi” geçerlidir. Ancak kanun koyucu indirilebilecek zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkin olan hükümde, sebebini anlayamadığımız bir şekilde, bu ilkedan ayrılmış ve *tahsil ilkesini* benimsemiştir. Kanaatimizce giderleştirme meselesinde de tahakkuk ilkesinden ayrılmaya gerek bulunmamaktadır. Mükellefler tahakkuk eden zarar, ziyan ve tazminatları da giderleştirebilmelidir. Böylelikle düzenlemeler ve ilkeler arasında paralellik sağlanmış olacaktır.

Beşinci olarak, idarenin “suç” kavramı hakkındaki yorumuna değinmeliyiz. İdare, çalışma içerisinde de değinilen pek çok özelgesinde görülebileceği üzere her kusuru davranışı “suç” kavramının içerisine dahil etmekte ve suçtan kaynaklı olduğundan bahisle kusurlu davranışlar sonucu ödenen hiçbir tazminatın gider olarak yazılamayacağını ifade etmektedir. Vergi idaresi, ödenen tazminatın kusursuzluk oranında gider yazılabileceğini pek çok kez belirtmiştir. Bu yoruma göre neredeyse bütün tazminatların giderleştirilememesi, yalnızca “kusursuz sorumluluk” hallerinde giderleştirilmenin mümkün olması sonucuna ulaşmak mümkündür. Bu yorum, tazminatların gider yazılabileceğini öngören kanun hükmüne aykırılık taşımaktadır. İdarenin kanuna uygun yorum yapması gerekmektedir. Kanaatimizce kanun koyucunun amacı, kusura dayalı olarak ödenen bütün taz-



minatları “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak kabul etmek olsaydı madde metninde “suç” ifadesine yer verilmezdi ve yalnızca kusursuz sorumluluk hallerinde giderleştirmenin mümkün olduğu açıkça belirtilirdi. Ancak her kusurlu hareketin Ceza Kanunu açısından suç teşkil etmediği açıkça ortadayken özellikle suç kelimesinin tercih edilmesi bize göre kanun koyucunun iradesini açıkça ortaya koymaktadır. Madde lafzı açık olup herhangi bir suça dayanmayan tazminatların gider olarak dikkate alınmasında bizce yasal bir engel bulunmamaktadır. İdarenin bu yorumundan vazgeçmesi gerekmektedir. Zira vergi idaresinin kendine özgü bir “suç” anlayışının olması kabul edilemez. Kusurlu davranış bir suç ya da kabahate sebebiyet vermemişse tazminat, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmelidir.

Danıştay’ın ise bu konu hakkında vermiş olduğu birbiriyle çelişen pek çok kararı vardır. İçtihadın sürekli değişmesi keyfiliğe kaçmakta ve hukuk güvenliği tehlikeye düşürmektedir.

Netice itibarıyla gerek idarenin görüşü gerek Danıştay kararları göstermektedir ki, tazminatların giderleştirilmesi konusunun netleştirilmesi gerekmektedir. Madde metninde de birkaç değişikliğe ihtiyaç bulunmakla birlikte asıl problem uygulamadan kaynaklanmaktadır. Danıştay’ın bir içtihat birliğine varması ve idarenin de konuyu bir genel tebliğ veya sirküler ile netleştirmesi yerinde olacaktır.

### Kaynakça

- Ak, Mustafa:** "Tazminatların Giderleştirilmesinde Düzenlemeye İhtiyaç Var", *Dünya Gazetesi*, 03/09/2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tazminatlarin-giderlestirilmesinde-duzenlemeye-ihityac-var/667896> (Erişim Tarihi: 09/09/2022).
- Antalya, Gökhan:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. V/1, 1, Ankara 2019.
- Bıyık, Recep/Kıratlı, Aydın:** *Giderler ve İndirimler*, Ankara 2007.
- Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Bursa 2018.
- Bilici, Nurettin:** *Türk Vergi Sistemi*, 45. Baskı, Ankara 2022.
- Bilici, Nurettin:** *Vergi Hukuku*, Ankara 2022.
- Budak, Tamer:** *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul 2010.
- Can, Durmuş/Çalışkan, Serpil:** "Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 147, Aralık 2011.
- Çalışkan, Serpil:** "Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 147, Aralık 2011.
- Çomaklı, Şafak Ertan/Gödekli, Mehmet:** *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Erzurum 2011.
- Demirkol, Özüm:** *Yabancı Mahkeme Kararlarının Tenfizinde Karşılıklılık Esası*, İstanbul 2017.
- Doğrusöz, Bumin:** "Suça Dayalı Tazminatların Giderleştirilmesi", *Dünya Gazetesi*, 29/05/2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/suca-dayali-tazminatlarin-giderlestirilmesi/417363> (Erişim Tarihi 13/09/2022).
- Doğrusöz, Bumin:** "Tazminatların Giderleştirilmesi", *Dünya Gazetesi*, 05/05/2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tazminatlarin-giderlestirilmesi/23841> (Erişim Tarihi: 12/09/2022).
- Erdoğan, İhsan:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019.
- Eren, Fikret:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2015.
- Gerçek, Adnan/Bakar, Feride/Mercimek, Fulya/Çakır, Erdem Utku/Asa, Semih:** "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *AÜHFD*, 63 (1), 2014.
- Güzel, Volkan:** "Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 154, Temmuz 2012.
- Hafzoğulları, Zeki:** "Kusurluluğu Kaldıran Bir Neden Olarak Ceza Hukukunda İstenemezlik İlkesi (Nichtzumutbarkeit/L'inesigibilita)", *AÜHFD*, C.: 57, Sa.: 3, 2008.
- Kaneti, Selim:** *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul 1989.
- Kılıçoğlu, Ahmet:** "Haksız Fiillerden Sorumlulukta Ceza Hukuku ile Medeni Hukuk İlişkisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.: 29, Sa.: 3-4, 1972.
- Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan:** *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2021.
- Mutlu, Elif/Bayar, Erhan:** "Suç ve Kusur Ayrımının Vergi Matrahına Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 490, Cilt: 1, 2022.

**Mutluer, Kamil:** *Vergi Hukuku*, Ankara 2011.

**Öncel, Mualla/Çağan, Nami/Kumrulu, Ahmet:** *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Ankara 2013.

**Öncü, Mehmet:** "AİHS'in 6. Maddesinin 1. Paragrafının Kapsamı ve Bu Hükümde Güvence Altına Alınan Bazı Temel Hak ve İlkeler", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Ankara 2014.

**Saraçoğlu, Fatih/Atalay Anın, Irmak:** "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilemede Eşitlik ve Adalet İlkeleri", *Prof. Dr. Fevzi Devrim'e Armağan*, İzmir 2014.

**Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan:** *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2019.

**Tekin, Veysel:** "İş Kazası Dolayısıyla İşçiye Ödenen Tazminatların Giderleştirilmesinde Suç ve Kusur Kavramları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 366, 2021.

**Topçu, Namık Kemal/Topçu, Kader Melis:** "Gayrisafi Hasıllardan İndirilemeyecek Bir Gider Olan Suçtan Doğan Zarar, Ziyan ve Tazminatlarda "Suç"un Anlamı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 398, 2021.

**Ünlütepe, Mustafa:** *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2021.

**Yağcıoğlu, Burcu:** *Türk ve İsviçre Hukuku'nda Ceza Koşulu (Cezai Şart)*, Ankara 2022.

