

ZARAR, ZİYAN ve TAZMİNAT GİDERLERİ

Kemal Serkan KESKİN (*)

1 - GİRİŞ

Herhangi bir harcamanın veya gider kaleminin mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi için kanunda öngörülen bazı şartların sağlanması gerekir.

Yasa koyucu bir ödemenin gider olarak kabul edilebilmesi için belirli olmasını (tutarsal, zamansal), belgeye dayanmasını ve işle ilgili olmasını zorunlu tutar. Bununla birlikte kanun hükmünde de gider çeşidine göre bazı şartlar öngörülmüş olabilir.

Dolayısıyla bir ödemenin gider olarak kaydedilmesi konusunda karar verebilmek için kanun hükmüne ve ilgili kanunun konu hakkındaki yaklaşımına hakim olmak gerekir.

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinde de bu durum geçerlidir. Söz konusu ödemeler, ilgili kanun maddelerinde belirtilen ve kanunun ruhundan anlaşılan özellikleri taşımaları şartıyla gider olarak kaydedilebilir.

Bu çalışmamızda zarar, ziyan ve tazminat giderleri konusu irdelenecektir. İlk bölümde konuya ilişkin kavramlar tanımlanmıştır. İkinci bölüm-

de bu tür ödemelerin gider olarak kaydedilebilmeleri için taşımaları gereken özellikler açıklanmış olup, son bölümde uygulamaya ilişkin özellik arz eden hususlar yorumlanmıştır.

Çalışmamızda üzerinde görüş birliği sağlanamayan ve ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi gereken konulara yer verilmemiştir. Örneğin "sulh anlaşmaları sonucunda ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" konusu ile "zarar, ziyan ve tazminatların tevkifat karşısındaki durumu"¹ tartışmalı olduğundan çalışmamıza dâhil edilmemiştir.

2- KONU İLE İLGİLİ BİLİNMESİ GEREKEN KAVRAMLARIN YORUMU

Diğer hukuk dallarından farklı olarak kendine özgü kavram ve kuralları olan vergi hukukunun yorumlanmasına ilişkin en önemli düzenleme VUK'nun 3. maddesinde yer almaktadır.

Söz konusu maddeye göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat ve diğer maddeleri ile bağlantısı göz önünde bulundurulur.

Madde hükmünden anlaşılacağı gibi, vergi kanunları yorumlanırken öncelikle lafzın yani il-

(*) Vergi Denetmeni

¹ ÖZMEN, Mehmet Akif , Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, s:690.

gili kanun maddesi metninin dikkate alınması gerekmektedir.² Bu düşünceden hareketle çalışmamızın temelini oluşturan GVK'nun 40'ncı maddesinin 3 üncü bendinde geçen birkaç kavramın açıklanması gerekmektedir.

2.1- Mukavelename:

Mukavele yani Türkçesi sözleşme (bağıt, akit, kontrat), hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem; mukavelename ise bu işlemi gösteren belge olarak tanımlanabilir.³

GVK' nun 40. maddesinin 3 numaralı bendinin lafzından anlaşılan, yapılacak mukavelelerin mutlaka belgeye dayandırılması (mukavelename) gerektiği, varlığı ve gerçekliği ispat edilebilir olmasına rağmen, sözlü olarak yapılmış bir anlaşma hükmüne dayanan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider olarak kabul edilemeyeceğidir.⁴

Söz konusu kavramlara ilişkin özellikli bir durumda Danıştay Dördüncü Dairenin 16.4.1973 tarih, E.1972/1833, K.1973/2019 sayılı kararında göze çarpmaktadır. Söz konusu kararın özeti "Yeniden satın alınan kamyonun işletmeye getirilişi sırasında yapılan kaza için yazılı bir belgeye göre ödenen tazminat 40/3 de yazılı mukaveleyle dayanılarak ödenmiş olmadığından gider yazılamaz." şeklindedir. Danıştay kararının gerekçesinde de açıkça görüldüğü üzere ödenen tazminatın gider olarak kabul edilebilmesi için herhangi bir yazılı belge olması yeterli değildir. Oluşacak za-

rarların önceden tahmin edilip üstlenilmesi ve dolayısıyla da iş mukavelenamesinin başlangıçta düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2- İlam:

Genel olarak ilam, bir davanın mahkemece nasıl bir hükme bağlandığını gösteren resmi belge⁵ olarak tanımlansa bile, 193 sayılı GVK'nun 40. maddesinin 3 numaralı bendinde geçen ilam kavramından; ödemeye mahkeme kararı ile hükmedilmesi anlaşılmalıdır. Ayrıca ödeme emri verir nitelikteki ilamları anlamak gerekmektedir. Örneğin zarar tespitine yönelik mahkeme kararları bu anlamda ilam kabul edilerek ödenen tazminat gider yazılamaz.⁶

2.3- Zarar ve Ziyan:

Zararın kelime anlamı, "bir şeyin, bir olayın yol açtığı çıkar kaybı veya olumsuz, kötü sonuçtur."⁷ Ziyan ise zarar anlamına gelmektedir.⁸ Zarar ile ziyan kavramları arasında ayırt edici en önemli özellik ziyanın şu ya da bu nedenle işletmeye ait bir ekonomik değer yok olmasını anlatım için kullanılıyor oluşudur. Sonuç olarak ziyan da bir zarar daha geniş anlamda bir giderdir. Ziyan sözcüğü için bir maliyet yararının hiç yarar sağlamadan tükenmesidir diyebiliriz. Örneğin bir yangın sonucu işletme varlıkları ziya uğramıştır. Çoğunlukla yangın sonucu işletmenin zarar ziyanı şu kadardır denir, zarar ve ziyan sözcükleri birçok konunun anlatımında bir arada kullanılır.⁹

² ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2007, Mart, , s:6.

³ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 10. baskı., Ankara, 2005, S:1086

⁴ ARPACI, Altar Ömer, "Ticari Kazancın Tespitinde Zarar, Ziyan ve Tazminatlar", Mali Pusula, 2007, Ocak, Sayı: 25, S: 29,.

⁵ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 2005, S:952.

⁶ ARPACI, a.g.m., S: 29.

⁷ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 2005, S: 2224.

⁸ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 2005, S: 2240.

⁹ ÖZEL, Salih, "Zarar, Ziyan ve Tazminatların Vergi İlişkisi", Mali Pusula, Sayı:30, 2007, Haziran, S:17

2.4- Tazminat:

Zarar karşılığı ödenen para, ödence¹⁰ olarak tanımlayabileceğimiz tazminat kavramı haksız bir fiil işleyen kimse tarafından diğerinin zarar ve ziyanını karşılamak üzere ödenen meblağ olarak da tanımlanabilir.¹¹

3- ZARAR, ZİYAN ve TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN GİDER OLARAK KAYDEDİLEBİLMESİ İÇİN GEREKEN UNSURLAR

3.1- İşle İlgili Olması:

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider olarak kabul edilebilmesi için taşınmaları gereken en önemli özellik zarar ve ziyanın işle ilgili olmasıdır. GVK 40/3. maddede yer verilen "işle ilgili olması" ibaresinden "kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi" ile ilgili olmasını anlamamız gerekmektedir.

Danıştay Dördüncü Dairenin 26.06.1973 tarih ve E.1972/5492, K.1973/3604 sayılı kararı ".....193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 3 numaralı fıkrası hükmüne göre ödenmiş bulunan bir tazminatın masraf yazılabilmesi için tazminatı gerektiren olayın işle ilgili olması ve mukaveleye, ilama veya kanun emrine dayanması gerektiği, olayda ise ölen kişi ile işveren arasında mukavele mevcut olmadığı gibi böyle bir tazminatın ödenmesi hususunda kanun hükmü de bulunmadığı, sırf hamiyet duygularına istinaden ödenen tazminatın gider yazılamayacağı gerekçesiyle onayan Temyiz Komisyonu kararı doğrudur." şeklindedir. Söz konusu karar ödenen tazminatın işle ilgili olmamasına dayanmaktadır.

Peki yapılan ödemenin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığını nasıl tayin edebiliriz?

Söz konusu ilişkinin varlığını ortaya koyabilecek temel gösterge ve ölçüler yapılan giderle (ödenen zarar, ziyan ve tazminatla) kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması ve giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olmasıdır.

Zarar, ziyan veya tazminatın işle ilgili olması, işin gereğinden de kaynaklanmalıdır. Tazminat ödemesi ticari faaliyetin doğal sonucu olmalıdır. Örneğin, işletme sahibi, işle ilgili faaliyetini normal usul ve yöntemlerin dışında hileli, muvazaa- lı işlemlerle yürütürken tazminat ödemek zorunda kalmışsa, bu ödeme sözleşme veya ilam gereği de olsa işle ilgili olduğu halde gider olarak kazançtan indirilemeyecektir.¹²

3.2- Mukavele, İlam veya Kanun Emrine Dayanması:

Ödenen zarar, ziyan ve tazminat bir mukaveleye, bir ilam veyahut da bir kanun emrine istinat etmelidir. Mesela Borçlar Kanununa göre, haksız muameleden doğan borçlar, istihdam edenlerin mesuliyetinden husule gelen tazminatlar gibi...¹³

GVK' nun 40/3 maddesinde kanun hükmüne, mukaveleye veya ilama göre ödenen işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılacağı belirtilmiştir. İlama dayanan zarar, ziyan ve tazminat bellidir. Somuttur. Çünkü ilamda niçin ödeneceği ve ödenecek tutar kesin olarak belirtilmektedir. Ancak gerek kanuna göre, gerek mukaveleye göre ödenen zarar ziyan ve tazminatın kapsamı belirsizdir. Çünkü kanun veya sözleşme

¹⁰ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 2005, S: 1926

¹¹ TURGAY, Recep, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı-1.Cilt, Uycan Basım, 4. Baskı, İstanbul, 1976, S:582

¹² ÇAKMAK, Şefik, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Oluş Yayıncılık, 2007, Şubat, S: 89

¹³ TURGAY, a.g.e., S: 582.

zarar, ziyan, tazminat ödenmesinin doğrudan dayanağı olmamaktadır. Kanun ya da sözleşmeye dayanılarak verilen mahkeme kararı (ilam) zarar, ziyan, tazminat ödemesinin dayanağı olmaktadır.¹⁴ Dolayısıyla kanuna, sözleşmeye dayanılarak zarar, ziyan, tazminat ödenmesi sulh yoluyla olabilir. Ancak sulh yoluyla ödenen zarar ziyan ve tazminat ödemelerinin gider olarak kaydedilmesi konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Konunun ayrıntılarına çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

3.3- Ödenmiş Olması:

Söz konusu zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak kabul edilmesi yasa metninde ödeme koşuluna bağlanmıştır. Bu nokta önemlidir. Uygulamada ticari kazançlarda tahakkuk esasının geçerli olmasından hareketle zarar, ziyan ve tazminatların tahakkuk etmesi durumunda gider olarak kaydedildiği görülmektedir. GVK'nun 40/3. maddesinde "ödenen" ibaresi yer aldığından fiilen ödeme gerçekleşmeden yapılacak gider kayıtlarının mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.4- İşletme Sahibinin Şahsi Kusurundan Kaynaklanmamış Olması:

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi sürecinde, mükellefin suçuna bağlı olarak doğmuş olan zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması imkânı bulunmamaktadır.

Bu noktada, uygulamada, tartışmalara ve karışıklıklara neden olan temel sorun, gider yazılabilecek zarar, ziyan ve tazminatın kaynağında

yer alan manevi unsurun yani kusur unsurunun varlığıdır. Nitekim idarenin genel yaklaşımı, teşebbüs sahibinin kusurunun bulunduğu ödemelerin gider yazılamayacağı şeklindedir.

Ancak bu noktada GVK'nın 40/3 ve 41/5'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, teşebbüs sahibinin kusurlu olması ile teşebbüs sahibinin fiilinin suç oluşturması durumlarının birbirinden ayrılarak değerlendirilmesi gerektiği bir gerçektir. Nitekim zarar, ziyan ve tazminat niteliği kazanan bir ödemede genel çerçevede ödemeyi yapanın kusuru olduğu için ödemede bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri genel olarak ödemeyi yapan tarafın kusurunun bulunduğu bir durumu telafi için öngörülmektedir. Dolayısıyla da zarar, ziyan ve tazminat ödemesini yapanın kusuru bulunması durumunda, ödemenin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı şeklindeki bir yaklaşım, GVK'nın 40/3 üncü bendini uygulanamaz bir duruma sokacaktır.

Bu nedenle, uygulamanın açıklık kazanması için kusurlu fiil ile fiilin suç oluşturması durumlarının birbirinden ayrılması gerekmektedir. Nitekim, suç oluşturan fiillerde manevi unsur olarak her zaman için kusur (kast ya da taksir) bulunmakla birlikte, her kusurlu fiil suç oluşturmaya cağıdır. Haksız fiilden kaynaklı olan tazminat ödemeleri, haksız fiilin kurucu unsuru olarak kusur ögesini içerse bile, eğer, haksız fiil aynı zamanda ceza normu anlamında bir ceza kuralını ihlal etmiyorsa, yani teşebbüs sahibi açısından tazminat ödemesine neden olan fiil açısından suç oluşmuyorsa, ödenen tazminat vergi uygulamaları açısından gider olarak değerlendirilebilir.

Ancak, işlenen fiil haksız fiil unsurlarını taşımak yönünden tazminat ödemesine kaynaklık

¹⁴ ÇAKMAK, a.g.e., S: 90.

etmekle birlikte, aynı zamanda, ceza hukuku anlamında suç teşkil ediyorsa, ödenen tazminatın gider olarak değerlendirilemeyeceği açıktır.¹⁵

Şunu da unutmamak gerekir ki, kast (ve taksir) adli nitelikli suçlar açısından bir nitelik olup, idari nitelikli suçlar açısından aranmaz. Bir başka ifade ile TCK anlamında suç niteliği taşımayan fiillerin (örneğin, idari vergi suçları veya trafik suçları vb) cezalandırması için kast veya taksiri aramaya gerek yoktur. İşlenmesi halinde kasta veya taksire dayanan suçtan değil, kurallara aykırılığı cezalandıran suçtan bahsedilir.¹⁶

Konuya farklı bir açıdan bakarsak, tazminat davasının konusunu haksız fiiller, ceza davasının konusunu ise, yasanın cezalandırdığı eylemler yani suçlar oluşturur. Ne var ki, genellikle haksız fiillerde suç niteliği bulunur. Bu iki kavram arasındaki fark ise şöyle özetlenebilir:

Haksız fiil, özel hukuk, suç ise kamu hukukunun bir dalı olan ceza hukuku alanına girer. Ceza hukuku ile haksız fiil kuralları farklı amaçlar içerirler. Amaçtaki ayırım, yaptırım gücü yönünden de kendini gösterir. Bu bağlamda, suçun yaptırımını ceza, haksız fiilin ise giderim/tazminattır.

Suçların yasallığı ilkesi, cezalandırılan eylemlerinin, yasada birer birer sayılarak gösterilmesini gerektirir. Oysa haksız fiiller genel olarak unsurları ile tanımlanmakla birlikte ayrıca fiiller bazında ayrı ayrı belirtilmemiştir.¹⁷

Bu nedenle gerçekleştirilen haksız fiil, ceza davasına konu olmuş ve dava sonucunda tazminat ödemesine karar verilmiş ise, ödenen tazminat mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Ancak söz konusu haksız

fiil yasada cezalandırılacak bir eylem değilken tazminat ödenmesini gerektirebilir. Bu durumda haksız fiil nedeniyle yapılacak ödeme gider olarak kaydedilebilir.

4- UYGULAMADA KARŞILAŞILABİLECEK ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- İşletme Çalışanlarının Hatası Nedeniyle Üçüncü Kişilere Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar:

Çalışanların hatası nedeniyle ödenen tazminat bedellerinin gider olarak kaydedilebilmesi için tazminat ödemesine neden olan fiilde işletme sahibi müdebbir bir tüccar gibi davranmış olmalı, sorumluluğunun gerektirdiği önlemleri almasına rağmen tazminat ödemesini gerektiren zarar ve ziyan oluşmalıdır.

Örneğin, Taşıma işletmesinde Borçlar Kanununa göre istihdam edenin mesuliyeti vardır. Dolayısıyla, istihdam edilen şoförün tamamen kendi kusuru ile trafik kazasına neden olması ve bu kazada kusursuz olanların tedavi giderlerinin ve ölüm tazminatının ödenmesi yönünden işletme sorumlu tutulacaktır. İşletmenin bu tazminat ödemelerini gider yazması ve kazancından indirmesi mümkündür. Ancak işletme sahibinin Borçlar Kanununda belirtilen önlemleri almış olması gerekir. İşletme sahibi alması gereken önlemleri almamışsa, bu tazminat ödemesini gider yazamayacaktır.¹⁸

İşletme çalışanının ehliyetinin olmaması, aracın trafiğe çıkmasının önceden yasaklanmış olması, kazanın hukuki ya da teknik eksikliklerden kaynaklanmış olması halinde ödenen zarar, ziyan

¹⁵ Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. Baskı, Ankara, 2006, S:191-192

¹⁶ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, S:11

¹⁷ ERDEM, Tahir, " Haksız Fiil-Suç Ayırımında Ödenen Tazminatların Gider Boyutu", Vergi Sorunları, Sayı: 190, S:65-66

¹⁸ ÇAKMAK, a.g.e., S: 89

ve tazminatlar kişinin kişilik kusurundan doğmuş kabul edilir. Dolayısıyla da ticari ya da kurum kazancından indirilemez.¹⁹

4.2-Yapılan Bir İş Sözleşmesinde Bazı

Koşullarla Yer Alan Tazminat Ödemeleri:

Konuyu bir örnek üzerinden açıklarsak, bir taşıma şirketi müşterileriyle yaptığı taşıma sözleşmesi ile taşıma sırasında kaybolan malların bedelini tazminat olarak ödemeyi yükümlenmiş ise, kaybolan malların bedelini tazminat olarak ödeyecek ve dönem içinde ticari ya da kurum kazancından düşebilecektir. Ancak, sözleşme yoksa ya da sözleşme olmasına rağmen sözleşmede tazminat ödeme yükümlülüğü yoksa o zaman kaybolan mal nedeniyle ödenen tazminat ticari ya da kurum kazancından indirilemeyecektir.

4.3- Yayın Yoluyla İşlenen Suçlar Nedeniyle Ödenen Tazminatlar:

193 sayılı GVK'nun 41'nci maddesinin 10 numaralı bendine göre basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin ticari kazanç veya kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

4.4- Kıdem Tazminatı Karşılıkları:

Kıdem tazminatlarının gider yazılması konusunda maliye ile yargı farklı düşünmektedir. Maliye gider yazılması açısından kıdem tazminatının fiilen ödenmesini öngörürken, yargı organları ticari kazançlarda tahakkuk esasından hareketle

ödemenin kesinleşmesini yeterli görmektedir. Bu şartlar altında kıdem tazminatının ödenmesi veya en azından ödenecek aşamaya gelmesi halinde gider yazılması gerektiği söylenebilir.²⁰

4.5- Zarar, Ziyan ve Tazminatların Gider

Yazılma Zamanı:

İşle ilgili zarar, ziyân ve tazminatların gider yazılabilmesi ödenme şartına bağlandığından kesinleşmesine rağmen ilgili olduğu yılda ödenmeyenlerin gider olarak dikkate alınmasına imkân yoktur. Zarar, ziyân tazminatlarının ilgili (ait) olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşmesi ve ödenmesi durumunda, ödendiği yılda gider yazılır.²¹

Örneğin nakliyecilikle uğraşan mükellefin, nakliye sırasında meydana gelen bir trafik kazası taşıyan malda hasar meydana gelmesi durumunda zarar gören tarafa mahkeme ilamına dayanarak ödendiği tazminat ödendiği yılda gider yazılabilir.²²

4.6- Yurt Dışı Kişi ve Kurumlara Ödenen Zarar Ziyân Tazminatlar:

Yurt dışı kişi ve kurumlarla ilgili gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu kişi ve kurumlarla ilgili işlemlerine ilişkin olarak herhangi bir şekilde zarar, ziyân ve tazminat ödemesi gerekebilir. Yurt dışına yapılacak bu tarz tazminat ödemelerinin, yurt içindeki ödemelerden farklı bir karakteri bulunmamaktadır. Ancak ödemenin yurt dışına yapılmış olması vergi denetim elemanları tarafından karşıt inceleme imkânını büyük ölçüde ortadan kaldırdığı ve şüphe uyandırdığı için belgelendirme konusunda dikkatli olunmalıdır.

¹⁹ ÖZEL, a.g.e., S:30

²⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., S: 84

²¹ M.B.'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6 sayılı öznelgesi

²² ŞENYÜZ, a.g.e., S: 84

Yurt dışı ile ilgili tazminat ödemesinde, fiktif olma, ya da muvazaa kuşkusunun oluşmasını önlemek için, tazminata konu olabilecek mukavelelerin gerek Türkiye, gerekse karşı tarafın ülkesindeki hukuk kurallarınca tartışmasız bir şekilde geçerli olan resmi şekil şartlarını havi şekilde düzenlenmiş olması icap eder. Ayrıca, tazminatın ödenmesinden sonra, karşı taraftan, bu tazminatın alındığına ve şirket defterlerine kaydedildiğine dair bir yazının temini ve karşı şirketin kuruluşu, ortakları ve hukuki yapısı ile ilgili resmi belgelerin de temininin mümkün olması halinde resmi bir makamca tasdik edilmiş bir şekilde ibraz edilebilir tarzda hazırlanması ödemenin hukukiliğinin izahı bakımından önemli bir husustur. Diğer taraftan, bu nevi ödemelerin yurt dışına transferinin yasalara uygun şekilde yapılmış olması şarttır.²³

4.7- İş Kazası Nedeniyle Ödenen

Tazminatlar:

193 sayılı GVK'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinin 3. bendinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Ek olarak 41. maddenin 6. bendinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Örneğin iş kazasında mükellef kusurlu bulundursa kaza nedeniyle çalışana ödenen tazminatlar gider olarak kabul edilmeyecektir.

Ancak yargıya intikal eden iş kazaları ile ilgili uyumsuzluklarda, mükellefler söz konusu kazanın

oluşmasından kısmi olarak kusurlu bulunabilmektedirler. Bu durumda ödenen tazminat bedellerinin ne kadarlık kısmı gider olarak kaydedilebilecektir?

Vergi idaresi bir olay dolayısıyla açıkladığı görüşünde, mükellefin mahkeme tarafından kazadan %60 oranında kusurlu bulunması nedeniyle ödeyeceği tazminat bedelinin %60' nın Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6. maddesine göre indirim konusu yapılamayacağını, ancak, işçinin %40 oranında kusurlu bulunması nedeniyle ödenecek maddi ve manevi tazminat ile yasal faizlerin işçinin kusuru oranında (%40) (ödemenin yapıldığı dönemde) Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesine göre indirim konusu yapılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir.^{24 25}

4.8- Kamu Düzenine Aykırı Fiiller

Dolayısıyla Ödenen Tazminatlar:

İşletme sahibinin kamu düzenine aykırı fiilleri dolayısı ile ödediği tazminatı kısmen de olsa masraf kaydı suretiyle, bu düzeni korumakla görevli devlete intikal ettirmesi kabul edilemez.

Vergi idaresi, bir olay dolayısı ile açıkladığı görüşünde, istiap haddinden fazla yüklenen bir kamyonun yol açtığı zararın telafisi için ödenen tazminatın gider olarak kaydedilmesini yukarıdaki gerekçe ile kabul etmemiştir.²⁶

4.9- Kanun Emrine İstinaden Yapılan

Ödemeler İle Kanuna Aykırı Fiiller

Nedeniyle Yapılan Ödemeler:

Gider kaydedilen tazminat ödemelerinden birini de kanun emrine istinaden yapılanlar teşkil etmektedir. Bu noktada önemli bir ayırım, kanun

²³ ARPACI, a.g.m., S: 31

²⁴ M.B.' nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6 sayılı özelgesi

²⁵ M.B.' nin 28.07.2006 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40/3-12701 sayılı özelgesi de aynı yöndedir.

²⁶ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007, Nisan, Ankara, S: 410

hükmüne istinaden yapılan ödemenin, kanuna aykırı fiilden kaynaklanan ödemeden farklı olmasıdır. Örneğin, 1475 sayılı İş Kanununda belirlenen kıdem tazminatının ödenmesi kanun hükmüne göre yapılan bir ödeme niteliğindedir.

Ancak, kanuna aykırı fiiller nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar cezai mahiyette ödemeler olduğu için kazanç tespitinde gider olarak değerlendirilemez. Bu çerçevede Danıştay Dördüncü Dairenin 08.01.1986 tarih, E.1984/3196, K. 1986/25 sayılı kararının hüküm kısmında yer alan gerekçede "mevduat munzam karşılıklarının süresi içinde T.C. Merkez Bankası' na yatırılması nedeniyle ödenen cezai faizin kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılmasının mümkün olmadığı" ifadeleri örnek olarak gösterilebilir.²⁷

4.10- Akitlerde Cezai Şart Olarak Ödenen Tazminatlar:

GVK'nun 41'nci maddesinin 6'ncı bendinde "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar" ın gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte anılan bentte, akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların, cezai mahiyette tazminat sayılmayacağı hükmüne de yer verilmiş dolayısıyla da söz konusu tazminat ödemelerinin gider olarak kaydedilebilmesine imkân tanınmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairenin 29.03.1971 tarih, E.1970/5715, K. 1971/2494 sayılı kararının hüküm kısmında yer alan gerekçede "Ödevlinin İmar İskân Bakanlığı ile akdettiği sözleşme hükümleri uyarınca anılan Bakanlığa ödediği tazminatı gider yazdığı, akitlerde ceza şartı olarak

derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette sayılamayacağı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin 5 inci bendinin parantez içindeki kısmı ile hükme bağlandığı gerekçesiyle salınan vergiyi terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur." ifadeleri yer almaktadır. Gerekçeden de anlaşıldığı gibi eğer tazminat, sözleşme oluşturulurken kararlaştırılmışsa ceza olarak değil, işin idamesi için yapılan bir ödeme olarak kabul edilir. Bu durumda söz konusu ödeme mali karın tespitinde gider olarak kaydedilmelidir.

4.11- Zarar Ziyan ve Tazminatları Elde Edenlerin Durumu:

Gelir Vergisi Kanunu' nda tahsil edilen bu tür paraların hasılat olarak dikkate alınacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ticari, zirai ve mesleki faaliyet nedeniyle mükellef olanların iş, işletme ve meslekleriyle ilgili olarak elde edecekleri zarar, ziyan ve tazminatları diğer hasılatları gibi kazancın bir unsuru olarak dikkate almaları gerekmektedir.

Diğer taraftan mükellef olmayan kişilerce alınan zarar, ziyan ve tazminat bedellerinin ise gelir vergisine tabi olması genel olarak söz konusu değildir. Ancak gayrimenkullerin tahliyesi ile kiraçılık hakkının devri nedeniyle alınan tazminatlarla, kanunla belirlenmiş sınırlar üzerinde yapılan bazı tazminat ödemelerinin (kıdem tazminatı) Gelir Vergisi Kanunu' nda belirlenmiş olması nedeniyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir.²⁸

4.12- Zarar Ziyan Ve Tazminatların Tevkifat Karşısındaki Durumu:

Vergi tevkifatı istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Mükelleflerin

²⁷ ERDEM, a.g.m., S: 60-61.

²⁸ ÖZMEN, a.g.e., S: 690

zarar, ziyan ve tazminat ödemelerini serbest meslek erbabı, mal ve haklarını kiraya verenler veya çiftçilere yapmaları durumunda bu ödemelerin tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Kanundaki ifadelerin yorumuyla serbest meslek erbabı ve gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinden tevkifat yapılması mümkün hale getirilirse de, çiftçiler için aynı yorumu yapmak çok daha zordur. Çünkü; çiftçilerden alınan zirai mahsul için yapılan ödemelerden zirai ürünlerin türüne göre farklı oranda tevkifat yapılması hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere fabrikaların çevreyi kirletmeleri sonucunda ziya uğrayan tarım ürünleri için mahkeme kararlarına istinaden çiftçilere tazminat ödemeye mahkum edilmeleri oldukça yaygınlaşmış bulunmaktadır. Ödeyen işletmeler tarafından gider yazılan bu tür tazminatlardan tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususu bir yasal boşluk olarak ortaya çıkmaktadır.

4.13- Ödemelerin Katma Değer Vergisine Tabi Olup Olmadığı Hususu:

3065 sayılı Katma Değer Vergisinin konusuna; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler girmekte olup, bu teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel verginin matrahını oluşturmaktadır. Ayrıca Kanununun 24. maddesinde sayılan bazı unsurlar da matraha dahil edilmektedir. Bu hükümler karşısında işle ilgili olmaklar birlikte mal ve hizmet karşılığı olmayan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin katma değer vergisine tabi olduğunu söylemek mümkün değildir.²⁹

5- SONUÇ

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider niteliğinin tespiti ve yorumuna ilişkin bu çalışmamızda, ilk olarak konuya ilişkin kavramların sözlük anlamlarına yer verilmiş ardından kanun metinlerinden hareketle vergi hukuku açısından tartışıldıkları ek anlamlar ortaya konulmuştur. Sonrasında gider olarak kaydedilebilme koşulları irdelenmiş, ardından uygulama da karşılaşılabilecek özellikli durumlar; konuyla ilgili yargı kararları, idarenin belirttiği görüşler ve doktrinlerden hareketle açıklanmaya çalışılmıştır.

Söz konusu ödemelerin gider olarak kabul edilebilmesi, söz konusu ödemenin; mukavele-name, ilam veya kanun emrine dayanmasına, işle ilgili olmasına, ödenmiş olmasına, işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olmasına bağlıdır. Bununla birlikte yapılacak bu tür ödemelerin miktarsal ve zamansal olarak önceden belirli olması da gereklidir.

Başlangıçta da belirttiğimiz gibi üzerinde görüş birliğine varılmamış olan konulara çalışmamızda yer verilmemiştir. Örneğin "sulh anlaşmaları sonucunda ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" konusu ile "zarar, ziyan ve tazminatların tevkifat karşısındaki durumu" konusu başka bir çalışma da ayrıntılı olarak incelenmelidir.

KAYNAKÇA

- Mehmet Akif ÖZMEN, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- Gürol ÜREL, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2007.

²⁹ ÖZMEN, a.g.e., S: 690

- Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 10. Baskı, Ankara, 2005.
- Atlar Ömer ARPACI, "Ticari Kazancın Tespitinde Zarar, Ziyan ve Tazminatlar", Mali Pusula, Sayı: 25.
- Salih ÖZEL, "Zarar, Ziyan ve Tazminatların Vergi İlişkisi", Mali Pusula, 2007, Sayı:30.
- Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı-1.Cilt, Uycan Basım, 4. Baskı, İstanbul, 1976.
- Şefik ÇAKMAK, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. Baskı, Ankara, 2006.
- Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- Tahir ERDEM, " Haksız Fiil-Suç Ayırımında Ödenen Tazminatların Gider Boyutu", Vergi Sorunları, Sayı: 190.
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007, Nisan, Ankara, S: 410