

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI ADI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE TAZMİNATLARIN
GİDER OLARAK İNDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Elçin Özgün Sakıncı

Ankara, 2021

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI ADI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE TAZMİNATLARIN
GİDER OLARAK İNDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Elçin Özgün Sakınc

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Zeki Yanık

Ankara, 2021

KABUL VE ONAY

Elçin Özgün Sakıncı tarafından hazırlanan “Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Tazminatların Gider Olarak İndirilmesi” başlıklı bu çalışma, 18/01/2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı, İşletme Programında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK (Danışman)

Doç. Dr. Pınar Neslihan TURGUTTOPBAŞ (Üye)

Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi'ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Tarih ve İmza

Elçin Özgün Sakınç

ÖZ

Sakınç, Elçin Özgün, Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Tazminatların Gider Olarak İndirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021

Zararı tazmin yükümlülüğü biçiminde tanımlanabilen sorumluluk hukuku kapsamında, ticari yaşamda faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, işgal ettikleri faaliyet ile ilgili olarak meydana gelen zararlı sonuçlardan sorumlulukları bulunmaktadır. Zararı tazmin sorumluluğu doğması neticesinde kurumlar vergisi mükellefi tarafından bu kapsamda yapılacak ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde gider sayılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi imkanı bulunmaktadır. Ancak, sorumluluk hukuku ve vergi hukukunun iç içe geçtiği tazminatların gider olarak indirilebilmesi müessesesinde ilgili kanunlarda öngörülen şartların varlığı halinde kanunen gider olarak kabul edilme koşulunu sağlayan tazminatların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi bir hak, ancak; kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini taşıyan tazminatların kurumlar vergisi matrahına eklenmesi ise bir yükümlülüktür.

Anahtar Kelimeler: sorumluluk, tazminatlar, vergi, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, indirim

ABSTRACT

Sakınç, Elçin Özgün, Deduction Of Compensations As An Expense In Determination Of Corporate Tax Base, M.A. Thesis, Ankara, 2021

Within the scope of liability law, which can be defined as a liability to indemnify losses, corporate taxpayers operating in commercial life have responsibilities for harmful consequences that occur in relation to their activity. As a result of the liability for damages, the payments to be made by the corporate taxpayer in this cash register are considered as expenses within the framework of the relevant provisions of the Income Tax Law No. 193 and Corporate Tax Law No. 5520, and it is possible to make a deduction in the determination of the corporate tax base. However, where liability law and tax law are intertwined, it is a right to deduct from the corporate tax base the compensations that meet the requirement to be considered as an expense legally in case of the existence of the conditions stipulated in the relevant laws in the establishment of deducting compensation as expense, but; it is an obligation to add the indemnities, which are not accepted legally, to the corporate tax benefit.

Keywords: liability, indemnities, taxes, legally accepted and non-legal expenses, discount

TEŞEKKÜR

Vergi, devletin bel kemiği iken vatandaşın ise hem hakkı hem de yükümlülüğü olduğu söylenebilecektir. Bu alan, kimileri için karmaşık ve bir o kadar da korkutucu gözükse de, benim açımdan vergi sempati ile yaklaştığım ve ilgi duyduğum bir alan oldu. Elbette bu hususta, beni bu alana yönlendiren, kariyerimde sağlam adımlarla ilerlememde ışığım olan ve benliğimi oluşturmamda en büyük destek ve katkıları olan çok sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim. Meslek hayatımda bilgisi ile aydınlandığım, örnek aldığım ve rehberliğinde ilerlemekten gurur duyduğum çok kıymetli babam Yeminli Mali Müşavir Veli SAKINÇ'a, vizyonu, öngörülerini ve fikirleri ile yalnız meslek hayatımda değil hayatın her alanında destek ve gücünü hep hissettiğim rehberliğinde ilerlemekten gurur duyduğum çok kıymetli annem Maliye Uzmanı Ümit SAKINÇ'a varlıkları için çok teşekkür ederim.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, hem Avukat hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir kimliğimi harmanlamama öncülük ederek tez konumu belirlememde değerli bilgilerini benimle paylaşan ve çalışmanın rotasının çizilmesinde değerli katkıları olan, ancak, zamansız bir biçimde aramızdan ayrılmasına büyük üzüntü duyduğum saygıdeğer Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN Hocama da bir teşekkürü borç bilirim. Bu çalışmanın tamamlanması ve geliştirilmesi adına kıymetli bilgilerini ve zamanını benimle paylaşan, her sorun yaşadığımda yanına çekinmeden gidebildiğim ve sorunun çözümü adına bana elinden gelen imkanları fazlasıyla sunan, güler yüzü ve samimiyetini hiçbir zaman esirgemeyen, kendisinden değerli bilgiler edinmekten ve öğrencisi olmaktan övünç duyduğum, gelecekteki mesleki hayatımda da bana verdiği değerli bilgilerden faydalanacağımı ve kendisinin rehberliğinde ilerleyeceğimi düşündüğüm çok kıymetli saygıdeğer Hocam Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK'a teşekkürü bir borç biliyorum ve şükranlarımı sunuyorum. Yine çalışmamda konu, kaynak ve yöntem açısından, babacan tavrı ve samimiyetini esirgemeksizin bana sürekli yardımda bulunarak yol gösteren çok değerli meslek büyüğüm Hakim Bülent YETKİN'e çok teşekkür ederim.

Elçin Özgün Sakınç

Aralık 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	ii
TEŞEKKÜR	ii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TAZMİNAT KAVRAMI

1.1. Tazminatın Tanımı.....	3
1.2. Sorumluluk ve Sorumluluk Hukuku	4
1.2.1. Sorumluluk kavramı	4
1.3. Sorumluluk Türleri	5
1.3.1. Konusuna göre sorumluluk (...ile sorumluluk).....	5
1.3.2. Kaynağına göre sorumluluk (...den sorumluluk).....	7
1.3.2.1. Sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk	8
1.3.2.2. Haksız fiilden kaynaklanan sorumluluk	13
1.3.2.3. Kusursuz sorumluluk (sebepl sorumluluğı).....	22
1.4. Tazminatın Türleri.....	24
1.4.1. Maddi tazminat.....	24
1.4.2. Manevi tazminat	26

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 37 “KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR” KAPSAMINDA TAZMİNATLARIN İNCELENMESİ

2.1. Türkiye Muhasebe Standardı 37'nin Amacı ve Kapsamı.....	31
2.2. Türkiye Muhasebe Standardı 37'de Yer Alan Tanımlar	33
2.3. Türkiye Muhasebe Standardı 37 Kapsamında Gider Niteliğindeki Tazminatlar (“Karşılıklar”)	39

2.4. Karşılık Kavramının Unsurları	40
2.4.1. Mevcut yükümlülük	40
2.4.2. Geçmişteki olay	41
2.4.3. Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları	41
2.4.4. Yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini.....	42
2.5. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi ve Ölçme Yöntemleri.....	42
2.6. İşletmenin Tazminat Yükümlülüğü Kapsamında Karşılık Ayırmasının Muhasebeleştirilmesi Örneği.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BU ÇALIŞMANIN AMACI VE LİTERATÜR ÇALIŞMASI

3.1. Bu Çalışmanın Amacı ve Önemi	45
3.2. Literatür Taraması.....	46

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAZMİNATLARIN GİDER OLARAK İNDİRİLMESİ

4.1. Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Safi Kurum Kazancı	51
4.2. Kanunen Kabul Edilen Tazminat Giderleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı Maddesi 1'inci Fıkrası 3'üncü Bendi).....	53
4.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Tazminat Giderleri	56
4.3.1. Gvk'nin 41'inci maddesi 2'inci, 6'ncı ve 10'uncu bentleri	57
4.3.2. Kvk'nin 11'inci maddesi (g) ve (h) bentleri.....	71
4.4. Tazminatın Gider Olarak İndirilebilmesinin Koşulları	79
4.4.1. İşle ilgili olması	79
4.4.2. Mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanması.....	81
4.4.3. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanmaması	90
4.4.3.1. Teşebbüs sahibinin kusursuz sorumluluğu (GVK 41. Md/ 6. Bent) "Kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından kusursuz sorumluluk ilkesinin işlevsizliği"	90
4.4.3.2. Ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlu olması	94

4.4.3.3. Hem kurumun hem de çalışanın kusurlu olması	95
4.4.4. Ödenmiş olması.....	97

BEŞİNCİ BÖLÜM

TİCARİ YAŞAMDA SIKLIKLA KARŞILAŞILAN TAZMİNATLARIN DURUMU

5.1. İş Kanunu'ndan Kaynaklanan Tazminatlar	101
5.1.1. Kıdem tazminatı	101
5.1.2. İhbar tazminatı.....	107
5.1.3. İşe başlatmama tazminatı	111
5.1.4. İkale sözleşmesi sonrasında ödenen tazminatlar	114
5.2. İcra İflas Kanunu'ndan Kaynaklanan Tazminat: İcra İnkâr Tazminatı	115
5.3. Arabuluculuk İlamları Sonrasında Ödenen Tazminatların Durumu ..	117
5.4. Kıdem Tazminatı Karşılıkları.....	121
5.5. Ticari Yaşamda Sıklıkla Karşılaşılan Tazminatlara İlişkin Değerlendirmenin Tablo Halinde Sunumu	123
SONUÇ.....	131
KAYNAKÇA	137
TURNITIN REPORT.....	151
ÖZGEÇMİŞ.....	167

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.tz.	Adı Geçen Tez
AK	Avukatlık Kanunu
b.	Baskı
C.	Cilt
der.	Derleyen
E.	Esas sayısı
ed.	Editör
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUAK	Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu
İİK	İcra İflas Kanunu
İK	İş Kanunu
K.	Karar sayısı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
m.	Madde
MÖHUK	Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
S.	Sayı
s.	Sayfa
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu

viii

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

TTK Türk Ticaret Kanunu

VUK Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

“Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Tazminatların Gider Olarak İndirilmesi” başlıklı bu tezde, tazminat kavramı, sorumluluk hukuku kapsamında ele alınarak tazminatların vergi hukukunda ve vergi matrahının tespitindeki rolü kurumlar vergisi özelinde tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tazminatlar ile, yalnızca zarar gören kişinin iradesi dışında gerçekleşen hukuka aykırı haksız bir fiil neticesinde uğranılan zararın giderimi amacı güdülmemekte, aynı zamanda, hukuk normlarına aykırı bir davranış sergilenmesi nedeniyle haksız fiili gerçekleştiren kişilere bir yaptırım uygulanmaktadır. Ancak, zarar görenin mağduriyeti giderilirken, zarar verenin hakkaniyet ilkesi çerçevesinde durumu gözetilmelidir.

Tazminat yükümlülüğü, sorumluluğun konusu ve kaynağına göre farklı biçimlerde karşımıza çıkmakla birlikte Türk Borçlar Kanunu’nda öngörülen unsurları bünyesinde taşımakla doğmaktadır. Nitekim tazminat, hukuka aykırı fiil, zarar ve ikisi arasındaki illiyet bağı biçimindeki unsurlar ile sıkı sıkıya bir ilişki içerisinde. Ancak, kusur unsurunun, tazminat sorumluluğu bakımından her zaman mevcut olma zorunluluğu yoktur. Bu sebeple, hem kusur sorumluluğu hem de kusursuz sorumluluk çatısı altında tazminat yükümlülüğünün doğması hukuka aykırı fiil, zarar ve illiyet bağı unsurlarının bir arada bulunması ile mümkündür.

Türkiye Muhasebe Standartları bakımından da tazminatlar konusu 37’inci standart kapsamında irdelenmiş olup işletmeye olası veya kesin bir kaynak girişine ve işletmeden olası veya kesin bir kaynak çıkışına sebebiyet verecek yükümlülüklerin ihtiyatlılık çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

Sorumluluk hukukunda, zarar görenin zararının giderilmesi amacıyla zarar verene yükletilen tazminat yükümlülüğünün de vergi hukuku açısından elbette bir sonucu olacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen kanunen kabul edilen giderler kapsamında, mükelleflere kanunen gider sayılan ve taraflarınca yapılan giderleri vergi matrahlarından indirme imkanı tanınmakla birlikte yine bahsi geçen Kanunlarda kanunen gider sayılmayan giderlerin ise vergi matrahlarına eklenmesi gerektiği öngörülmektedir.

193 sayılı Kanun'un 40'inci maddesi kanunen kabul edilen giderler başlığı altında düzenlendiği üzere, sorumluluk hukuku kapsamında tazminat yükümlülüğü doğan kurumlar vergisi mükellefleri işgal ettikleri işle ilgili olan sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödedikleri tazminatları gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, 5520 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinde düzenlendiği üzere sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefi olan kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri vergi matrahından indirilemeyecektir.

Bu çalışmada, birinci bölümde, tazminat kavramı sorumluluk hukuku (sorumluluk türleri ve şartları) kapsamında irdelenmeye çalışılmış, ikinci bölümde Türkiye Muhasebe Standardı 37 uyarınca tazminatlar incelenmiş, akabinde, üçüncü bölümde kurumlar vergisi matrahına konu kurum kazancının ne olduğu ve bu çalışmanın asıl konusu olan kurumlar vergisi matrahının tespitinde tazminatların hangi koşullar altında gider olarak indirilebileceği (kanunen kabul edilen giderler) ve hangi koşullar altında vergi matrahına eklenmesi gerektiği (kanunen kabul edilmeyen giderler) hususları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddeleri kapsamında irdelenerek kurum kazancının tespitinde kanunen gider olarak indirilebilen tazminatların (çoğunlukla borçlar hukukundan kaynaklanan) hangi koşullara tabi olduğu Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen özetler ve yargı kararları ışığında incelenmiştir. Son bölümde ise, uygulaması artık sıklıkla karşılaşılan arabuluculuk müessesesi nedeniyle ödenen tazminatların durumu ile ticari yaşamda yine sıklıkla karşılaşılan iş ve icra iflas hukukundan doğan tazminatların durumu ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TAZMİNAT KAVRAMI

1.1. Tazminatın Tanımı

Hak sahibi, hukuk kurallarında yer alan haklardan faydalanabilen ve hukuk kuralları tarafından üzerine yüklenilen yükümlülüklerden sorumlu olabilen varlık biçiminde tanımlanabilecektir. “Hukukta hak sahibi olan kişiler, biri gerçek diğeri tüzel kişi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.”¹ Kişilik, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 28’inci maddesi uyarınca, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlamakta ve ölümle sonlanmaktadır. Tüzel kişilik ise, yine aynı Kanun’un 47’nci maddesi kapsamında, başlı başına bir varlığı olan örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca belirli şartları sağlamaları halinde kazanılmaktadır. Kısacası, gerçek kişiler, doğdukları andan itibaren, tüzel kişiler ise kuruldukları andan itibaren hak ehliyetlerini haiz olurlar. “Hak ehliyeti, haklara sahip olabilmeyi ve borçları üstlenebilmeyi, yani haklara ve borçlara taraf olabilmeyi ifade etmektedir.”²

Kaldı ki, TMK’nin 8’inci maddesi uyarınca, hak ehliyeti, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmaktır. Gerçek ve tüzel kişilerin, hak ehliyetleri olduğu gibi fiil ehliyetleri de bulunmaktadır. Bu kapsamda, fiil ehliyeti, TMK’nin 9’uncu maddesi kapsamında, gerçek kişiler için, kendi fiilleriyle hak elde etme ve borç altına girme ehliyeti olmakla birlikte tüzel kişiler için ise, TMK’nin 49’uncu maddesi uyarınca, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olunması ile kazanılmaktadır. Bu durumda, fiil ehliyetine sahip kişiler, bir başka kişinin şahıs ya da malvarlığına karşı zarar doğurucu haksız bir fiil veya fiillerde bulunabilmektedir. Kendi iradesi dışında şahıs ya da malvarlığı zarara uğrayan kişinin zararı, zarar veren veya haksız fiili gerçekleştiren veya sorumluluğu bulunan kişi tarafından giderilmeli, bir başka deyişle, tazmin edilmelidir. Bu kapsamda, kişinin haksız fiili nedeniyle bir başka kişiye verdiği zararın giderilmesine tazminat denilmektedir.

¹ Baki Yegen, “Türk Vergi Sisteminde Tazminatlar”, Mali Hukuk Dergisi, 15. Cilt, 180. Sayı, 2019, s.2756

² Yegen, a.g.m., s.2756

Sözlük anlamı “ödence³”, “ödemeler, zarar, ziyanı karşılama işleri⁴” olan tazminat terimi hukuk dilinde, “genellikle bir kimsenin şahıs veya mal varlığında iradesi dışı meydana gelen eksilmenin, yani zararın telafisi için bundan sorumlu olan kimsenin yerine getirmesi gereken edim⁵ veya “bir suçtan zarar görene, suçtan önce bulunduğu hale gelebilmesi için gerekli paranın kendisine ödenmesi”⁶ anlamlarında kullanılmaktadır.

Tazminat, zarara sebebiyet veren haksız fiil nedeniyle sorumluluğu doğan kişi tarafından yüklenilmektedir. Nitekim yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere tazminat, sorumlu olunan bir zararın giderilmesidir.

Bu sebeple sorumluluk kavramının da açıklanması gerekmektedir.

1.2. Sorumluluk ve Sorumluluk Hukuku

1.2.1. Sorumluluk kavramı

Sorumluluğu en genel tabiriyle tanımlamak gerekirse, “Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet”⁷ biçiminde tanımlanabilir. Bir başka deyişle, “Sorumluluk kavramı, en geniş anlamıyla, bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğüdür.”⁸ “Tazminat ödeme yükümlülüğüdür.”⁹ Veyahut, sorumluluk taahhüt edilen bir edimi ifa edememe halinde de ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle “sorumluluk, alacaklının alacağını alabilmek için borçluya ait malvarlığına cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisine sahip, borçlunun da buna katlanmak zorunda olması demektir.”¹⁰ “Sorumluluk, bir ceza ile karşı karşıya kalma veya bir hak kazanmama ya da bir hakkı kaybetmeyi ifade etmektedir.”¹¹

³ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü: Öğrenciler İçin**, Ankara, 4. Baskı, Yetkin Basımevi, 2010, s.734.

⁴ Ali Şafak, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara, 4. Baskı, Selim Kitabevi, 1996, s.573.

⁵ Mehmet Ünal, “Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 35. Cilt, 1. Sayı, 1978, s.398

⁶ Yay. Haz. T. Azmi Uslu, **Yeni Hukuk Lugatı ve Hukuk Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Site Kitabevi, 1964, s.303.

⁷ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Erişim) <https://sozluk.gov.tr/>, 09.08.2020

⁸ Çelik Ahmet Çelik, **Tazminat ve Alacaklarda Sorumluluk ve Zamanaşımı**, Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s.471

⁹ Çelik, a.g.e., s.481

¹⁰ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 12. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2018, s.20

¹¹ İhsan Erdoğan, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2019, s.30

“Hukuksal ilişkiler açısından bakıldığında sorumluluk kavramının çeşitli anlamlarda kullanıldığı görülmektedir.”¹² Nitekim “Hukukta sorumluluk siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk ve mali sorumluluk olmak üzere üç değişik biçimde karşımıza çıkmaktadır.”¹³ “Böylelikle bir kişi ya da grubun birim, organ, parti vs. eylem ve işlemleri dolayısıyla başka bir kişiye, birime, mahkemeye veya topluma karşı hesap verme yükümlülüğü altında olması söz konusudur.”¹⁴

Sözleşme dışı kusur sorumluluğu, sebep sorumluluğu (kusursuz sorumluluk) ve sözleşmeden doğan sorumluluk hallerini düzenleyen hukuk dalına *sorumluluk hukuku* denilmektedir. Sorumluluk hukukunun iki temel fonksiyonu bulunmaktadır; *denkleştirme fonksiyonu* ve *zararı önleme fonksiyonu*.¹⁵ Denkleştirme fonksiyonunda, mağdurun uğradığı zararın bir üçüncü kişiye üstlendirilmesi ile denkleştirilmektedir. Zararı önleme fonksiyonunda ise, kişinin zarar vermeye yönelik eylem ve davranışlarından kaçınmasını sağlama amacı güdülmektedir.

1.3. Sorumluluk Türleri

“Öğretide genel olarak kabul edildiği gibi sorumluluk kavramı iki ayrı anlamda kullanılmaktadır.”¹⁶ “Bunlardan birincisi kısaca “...ile sorumluluk”, diğeri ise “...den sorumluluk” olarak adlandırılmaktadır.”¹⁷ Yine bu ayırım “”konusuna göre sorumluluk” (ile sorumluluk) “kaynağına göre sorumluluk” (den/dan sorumluluk) olarak da yapılabilir.¹⁸

1.3.1. Konusuna göre sorumluluk (...ile sorumluluk)

Konusuna göre sorumluluk borçlunun sorumluluk kapsamını ifade eden sorumluluk türüdür. Kişi ile sorumluluk ve malvarlığı ile sorumluluk biçiminde ikiye ayrılmaktadır.

¹² Erol Cansel, Çağlar Özel, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-1**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s.83

¹³ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s. 203.

¹⁴ Çağlar Özel, “**Türk Özel Hukukunda Sözleşme Dışı Sorumluluk Olgularına Genel Bakış**”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28. Cilt, 2. Sayı, 2000, s.416

¹⁵ Mustafa Kılıçoğlu, **Tazminat Hukuku**, 2. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2005, s.6

¹⁶ Cansel, Özel, a.g.e., s.83

¹⁷ Özel, a.g.m, s.416

¹⁸ Kemal Erdoğan, Sinan Sami Akkurt, Hüseyin Tokat, **Borçlar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, Eylül 2018, s.238

Kişi ile sorumluluk, “Sorumluluğun şahıs varlığı ile karşılanması, şahıs varlığı ile sorumluluktur.”¹⁹ Bu sorumluluk türünde, alacaklı alacağını elde edebilmek için doğrudan doğruya borçlunun şahsına el atabilmektedir.²⁰ “Hukuk tarihinde sorumlu kişinin köleleştirilmesi, hürriyetini ve şerefini kaybettirme, alacaklıya teslim etme gibi uygulamalar vardı.”²¹ Zamanla bu uygulamalar yumuşatıldı ve borçlunun hapsedilmesi usulü uygulanmaya başladı; ancak, Türkiye’de de hapis uygulamasına da 1929 yılında sona erdirildi.²² En nihayetinde, modern hukuk sistemlerinde kişi ile sorumluluk esası, yerini malvarlığı ile sorumluluğa bırakmıştır.

“Malvarlığı ile sorumluluk, borçlunun sorumluluğunu malvarlığı ile karşılamasıdır.”²³ Modern hukuk sistemlerinde uygulanan malvarlığı ile sorumluluk türünde, borcun borçlu tarafından rızaen ifa edilemediği hallerde İcra İflas Kanunu hükümleri kapsamında borçlunun malvarlığına devletin yetkili organlarınca el koyulmaktadır. Malvarlığından kastedilen ise “bir kimsenin paraya çevrilebilen, devir ve intikal edebilen mevcut malları, alacakları ve borçlarından oluşan değerler topluluğudur.”²⁴ Bununla beraber, İcra İflas Kanunu (İİK) kapsamında, borçlunun yaşamını ve mesleğini idame ettirebilmesi için gerekli bazı malların haczi yasaklanmıştır. İİK’nin 82’nci maddesinde haczi caiz olmayan mallar başlığı altında düzenlendiği üzere, örneğin, emekli maaşının haczi mümkün değildir. Malvarlığı ile sorumluluk ise; sınırsız ve sınırlı sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Sınırsız sorumluluk, borçlunun haczedilebilen yani haczi mümkün olmayan mallar dışında bütün malvarlığı ile sorumlu olmasıdır. Bir başka deyişle, “Sınırsız malvarlığı sorumluluğu, borçlunun borç sona erinceye kadar borcun tamamından ve fer’ilerinden, mevcut ve istikbalde kazanacağı bütün malvarlığı ile sorumlu olmasıdır.”²⁵ “Bu tür sorumluluğa göre, alacaklı, borç ifa edilmediği takdirde borçlunun malvarlığının aktif kısmındaki bütün mallara ve haklara cebri icra yoluyla el koyabilir, bunları haczettirerek sattırabilir ve alacağını bu yolla elde edebilir.”²⁶

¹⁹ Erdoğan, a.g.e., s.32

²⁰ Bilgili, Demirkapı, a.g.e., s.20

²¹ Erdoğan, a.g.e., s.32

²² Bilgili, Demirkapı, a.g.e., s.21

²³ Erdoğan, a.g.e., s.32

²⁴ Erdoğan, a.g.e., s.32

²⁵ Erdoğan, a.g.e., s.32

²⁶ Bilgili, Demirkapı, a.g.e., s.21

Modern hukukta olduğu gibi Türk Hukukunda da kural olarak sınırsız sorumluluk ilkesi geçerli kabul edilmektedir.²⁷ Sınırsız sorumluluk şahsi veyahut kişisel sorumluluk olarak adlandırılmaktadır; ancak, burada kastedilen bir kimsenin şahsı ile borçtan sorumlu olması değil bütün malvarlığı ile sorumlu olmasıdır.²⁸

“Borçlunun sorumluluğunun ya belirli bir mal ile ya da belirli bir miktar ile sınırlandırılması halinde sınırlı sorumluluk söz konusu olur.”²⁹ Dolayısıyla sınırlı sorumluluk belirli bir mal ile sorumluluk ve belirli bir miktar olarak sorumluluk şeklinde ikiye ayrılabilir.

Belirli bir mal ile sorumluluk, borçlunun malvarlığının belirli bir kısmı ile sorumlu olmasıdır. “Belirli mal ile sınırlı sorumluluk, kanundan doğabileceği gibi; tarafların aralarında yapacakları bir anlaşma ile de kararlaştırılmış olabilir.”³⁰ Örneğin, “TMK m.631 uyarınca, Devletin terekenin borcundan ancak kendisine kalan değerler ölçüsünde sorumlu olması; alacaklıya yükümlüye karşı hiçbir kişisel alacak hakkı sağlanmamakla birlikte sadece alacağını yüklü taşınmazın değerinden elde edilebilmesini sağlayan taşınmaz yükü hükmü (TMK m.848); irat senedinde borçlu malikin yalnızca taşınmazla sorumlu tutulması (TMK m.903); borçlunun borcu için rehin veren üçüncü kişinin münhasıran rehin verdiği şeyle sorumlu olması buna örnek gösterilebilir.”³¹

Belirli bir miktar ile sorumluluk, borçlunun malvarlığının bir kısmı ile sorumlu olmasıdır. Örneğin, kefalet sözleşmesinde kefilin sorumluluğu sözleşmedeki miktarla sınırlı bir sorumluluktur. Keza, sermaye şirketlerinde ortakların, taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı sorumlulukları bulunmaktadır.

1.3.2. Kaynağına göre sorumluluk (...den sorumluluk)

Borçlunun hangi sebepten sorumlu olduğunu ifade eden kaynağına göre sorumluluk türünde “akdi sorumluluk” ve “akit dışı sorumluluk” olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmektedir. Veyahut, “Sözleşmeden Doğan Borç İlişkileri” ile “ Haksız Fiilden Doğan Borç İlişkileri” şeklinde de tanımlanabilir. Adından da anlaşılacağı

²⁷ Bilgili, Demirkapı, a.g.e., s.21

²⁸ İsmail Kayar, **Borçlar Hukuku**, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 43

²⁹ Erdoğan, a.g.e., s.33

³⁰ Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018, s.40

³¹ Cansel, Özel, a.g.e., s.86

üzere akdi sorumluluk sözleşmesel sorumlulukken, akit dışı sorumluluk ise haksız fiil ve kusursuz sorumluluk hallerini kapsamaktadır. “Söz konusu ayırımın temel dayanağı, zararı doğuran olayın gerçekleşmesinden önce mevcut bir hukuki ilişki bulunup bulunmadığıdır.”³²

1.3.2.1. Sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk

“Borç ilişkisinin normal sonucu, borçların ödenmesi, edimin yerine getirilmesidir.”³³ Kaldı ki, hukukumuzda da borç ilişkilerinde “borcun ifası” esastır. Ancak, borcun ifası her zaman söz konusu olmayabilir. Borcun ifa edilmemesi, sözleşme kapsamında belirttiği gibi ifanın gerçekleşmemesidir. Türk Borçlar Kanunu’nun (TBK) 112’nci maddesi “*Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.*” biçiminde düzenlenmiştir. Borcun ifa edilmemesi üç halde karşımıza çıkmaktadır; “*kusurlu imkansızlık*”, “*borcun gereği gibi ifa edilmemesi*” ve “*borçlunun temerrüdü*”.³⁴

Borçlunun kusuru ile oluşan imkansızlık, kusurlu imkansızlık olup tazminat ile doğan zarar tazmin edilir. Borçlunun kusurunun bulunmadığı ancak edimin ifasının imkansızlaştığı hallerde, *bir başka ifadeyle mücbir sebebin veya zorlayıcı bir nedenin oluşması hallerinde*, kusursuz sorumluluk hali söz konusu olup bahsi geçen halin söz konusu olması durumunda borç sona ermektedir.

Borçlunun borcunu yerine getirdiği ancak gereği gibi ifa edemediği halde “kötü ifa”³⁵ söz konusu olur. Gereği gibi ifa edilememiş edimi kabul etmek veya etmemek alacaklının kanaatindedir. Ancak, gereği gibi ifa edilmemiş edimin kabul edilmesi halinde bile alacaklının buna ilişkin olarak tazminat talep etme hakkı saklıdır. Edimin gereği gibi yerine getirilmemesine ilişkin olarak ayıplı mal teslimi örnek verilebilir.

“Edimin yerine getirilebilme olanağı varsa, alacaklı, kural olarak gecikerek yerine getirilen edimi kabul zorundadır, ancak, gecikmiş olarak yerine getirilen edimi,

³² Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.224

³³ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler ve Sözleşmelerden Doğan Sorumluluk**, Genişletilmiş ve Bağımsız Olarak Düzenlenmiş Baskı, Beta Basımevi, İstanbul, 1996, s. 915

³⁴ Kemal Erdoğan, Hüseyin Tokat, **Borçlar Hukuku**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019, s.293

³⁵ Erdoğan, Tokat, a.g.e., s.295

alacaklı reddetmez ise de, temerrüde düşürdüğü borçludan, gecikme yüzünden uğradığı zarar için giderim isteyebilir.”³⁶ Alacaklının, borcun ifasının geciktirilmiş olmasından dolayı giderim istemesi, borçlunun temerrüdüne bağlı iken diğer hallerde borçlunun temerrüde düşmesi şartı aranmaz.

O halde, sözleşmeden doğan sorumluluğun şartları aşağıdaki gibidir.

Borca aykırı bir davranış olmalıdır.

Sözleşmeden kaynaklanan bir sorumluluğun doğması için, öncelikle taraflar arasında hukuki işlemde doğan bir borç ilişkisi bulunmalıdır. Mevcut bir borç ilişkisi bulunmadan borçlunun borcu ifa etmemesi, borca aykırı davranması da söz konusu olmaz “Borca aykırılık, borcu yerine getirmeme, borcu ifa etmemedir.”³⁷ Sözleşme dışı kusuru sorumluluğunda olduğu gibi, sözleşmeden doğan sorumlulukta da, sözleşmeyi ihlal eden fiil, borçlunun veya borçlunun sorumluluğunda olan kişilerin davranışı olmalıdır. “bu davranış, müspet bir davranış, bir yapma fiili (eylem) olabileceği gibi, pasif (menfi) bir davranış, bir yapmama fiili de olabilir.”³⁸

Bir zarar doğmuş olmalıdır.

Borcun aykırılık nedeniyle alacaklının bir zararının doğmuş olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, “Alacaklının, giderim isteyebilmesi, borcun hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemesinden ötürü bir zarar uğramış olmasına bağlıdır.”³⁹ “Sözleşmenin ihlali sonucunda alacaklının hukukça korunan değerlerinde iradesi dışında meydana gelen azalmaya sözleşmeden doğan zarar denir.”⁴⁰ Zarar unsurunu, *maddi-manevi ve müspet-menfi zarar* olarak ayırmak mümkündür.

Maddi zarar, “Alacaklının malvarlığının halihazır fiili durumu ile borca aykırı davranış olmasaydı göstereceği durum arasındaki farktır.”⁴¹ Maddi zararı, fiili zarar ve yoksun kalınan kar şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Fiili zarar, malvarlığının aktif kısmındaki gerçek bir azalma veyahut malvarlığının pasif kısmındaki borçların artması

³⁶ Karahasan, a.g.e., s.916

³⁷ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s.1051

³⁸ Eren, a.g.e., s.1052

³⁹ Karahasan, a.g.e., s.948

⁴⁰ Eren, a.g.e., s.1052

⁴¹ Eren, a.g.e., s.1052

iken yoksun kalınan kar ise borca aykırılık olmasaydı alacaklının malvarlığında meydana gelecek olan artış biçiminde ifade edilebilir.

Fiili zararın tespiti yoksun kalınan karın tespitine nazaran daha kolaydır. Nitekim yoksun kalınan karın belirlenmesi varsayım kurmayı gerektirmektedir. Hakim bir takım varsayımlara dayanmak zorunda kalmaktadır. “Bu konuda BK. Md. 342/II anlamınca hakim, olayların olağan gidişine ve durumun özelliklerine göre, ancak zarar görece erişilmesi olası (muhtemel) ve elde edilmesine izin verilen karları, yoksun kalınan kar olarak göz önünde bulundurabilir.”⁴²

Maddi zarar, alacaklının malvarlığına karşı bir ihlal olabileceği gibi kişilik değerlerinin ihlali şeklinde de olabilir. “Örneğin, A ticari arabasıyla B ve C’yi taşıırken trafik kazası, sonucunda B’nin ölmesine C’nin de sakat kalmasına neden olmuşsa, B’nin maddi desteğinden yoksun kalan eşi E ve çocuğu F’nin destekten yoksun kalması, C’nin çalışamaz olması nedeniyle kazancını kaybetmesi, maddi zararı oluşturur.”⁴³

Maddi zararın unsurları ifa edilmeyen edimin değeri, giderler ve diğer unsurlar biçimindedir.

Kusurlu olarak ifası imkansız hale gelen edimin aynen ifası için dava yoluna gidilmesi ve icra takibine başvurulması mümkün değildir, çünkü edimin ifasının yerine getirilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, “alacaklı, borçludan ifa edilmeyen edimin para ile arz ettiği değeri, nakdi tazminat olarak istemek zorundadır.”⁴⁴ Edimin ifası mümkünken, alacaklı aynen ifayı talep hakkına sahiptir, aynen ifa hakkı varlığını korurken alacaklı tazminat talep edemez. Ancak, “borçlunun temerrüdü halinde, alacaklının TBK. M. 125/II’ye göre aynen ifadan vazgeçerek müspet zararın tazminini istemesi veya sözleşmeden dönmesi hali, bunun istisnasını oluşturur.”⁴⁵ Alacaklının yapmış olduğu bazı giderler de zarar olarak değerlendirilebilmektedir. Örneğin, malı teslim almak için yapılan seyahat giderleri. Yine, borçlunun borcunu gereği gibi ifa etmemesi nedeniyle alacaklı aleyhine zarar niteliğinde giderler ortaya çıkabilir.

⁴² Karahasan, a.g.e., s.955

⁴³ Eren, a.g.e., s.1053

⁴⁴ Eren, a.g.e., s.1054

⁴⁵ Eren, a.g.e., s.1055

Örneğin, onarılması gereken eşyayı gerektiği gibi onaramayıp daha fazla hasar vererek yeni bir onarım hizmeti alınmasına sebebiyet verilmesi.

Manevi zarar, “Borca aykırı davranış, alacaklının beden ve ruh tamlığını ya da kişilik haklarını ihlal etmiş olursa, manevi bir zarara uğramış demektir.”⁴⁶ “Sözleşmenin ihlali manevi zarara sebebiyet verdiği takdirde, alacaklı TBK. m. 56’ya göre manevi tazminat davası da açabilir.”⁴⁷ Sözleşmenin ihlali nedeniyle ölüm veya vücut bütünlüğüne zarar gelmesi halinde hem sözleşmeye aykırılık hem de kişilik değerlerinin ihlali söz konusu olmuş olup tazminat talep hakkı doğmaktadır.

Müspet zarar, olumlu zarar olarak da tanımlanmaktadır. “Genel bir söyleyişle, bu, sözleşmenin yerine getirilmemesi nedeni ile uğranılan zarardır.”⁴⁸ Başka bir ifadeyle, “sözleşmenin hiç veya gereği gibi ya da vaktinde ifa edilmemesinden doğan zarardır.”⁴⁹ Alacaklının, malvarlığının, edimin ifa edilmesi ile ulaşacağı sonuç ile edimin ifa edilmemesi nedeniyle oluşan sonuç arasındaki farktır. Kısacası, edimin yerine getirilmemesinden ötürü alacaklı bakımından doğan zarar söz konusudur. Burada hem fiili zarar hem de yoksun kalınan kardan söz etmek mümkündür. Malvarlığının aktifinde bir azalma olduğunda fiili zarar meydana gelmektedir ve fiili zarar kapsamına burada alacaklının edimin ifa edileceğine güvenerek üçüncü kişilerle yaptığı sözleşme ile borçlanarak yerine getirmesi gereken edimi yerine getirmemesinden doğan zarar de girmektedir. Borca aykırı davranış ile alacaklının malvarlığındaki muhtemel bir artışın engellenmesi ise alacaklının kardan yoksun kalarak zarara uğramasıdır. Bir başka ifade ile, alacaklının aktif kısmının artmaması veya pasif kısmının azalmamasıdır.

Menfi zarar, aynı zamanda olumsuz zarar biçiminde de tanımlanmaktadır. “Gerçekleşeceğine güvenilen bir sözleşmenin geçersiz olması ya da kurulmasına güvenilen sözleşmenin kurulmaması yüzünden uğranılan zarardır.”⁵⁰ Burada sözleşmenin kurulduğuna veya geçerli olarak kurulduğuna duyulan güvenin sarsılması söz konusudur. “Alacaklının malvarlığının halihazır durum ile sözleşme yapılmamış

⁴⁶ Karahasan, a.g.e., s.958

⁴⁷ Eren, a.g.e., s.1054

⁴⁸ Karahasan, a.g.e., s.949

⁴⁹ Eren, a.g.e., s.1056

⁵⁰ Karahasan, a.g.e., s.953

olsaydı arz edeceği durum arasındaki fark, menfi zararı meydana getirir”⁵¹ Burada, zararın kaynağı alacaklının duyduğu güvenin boşa çıkmasıdır, sözleşmenin gerçekleşmemesi nedeniyle elde edilemeyen çıkarlar değildir.

Sözleşmenin kurulması yolunda yapılan giderler, menfi zararın en temel unsurudur. Örneğin, noter harçları, resim ve giderler veyahut teslim alınacak mal için ödenen kira bedeli gibi. Yapılan sözleşmenin geçerli olduğuna inanılarak başka biriyle sözleşme yapılmaması dolayısıyla kaçırılan fırsatlar veya geçersiz sözleşmeye binaen bir üçüncü kişi taahhütte bulunmak ve taahhüdün yerine getirememesi nedeniyle ödenen ceza koşulu ya da tazminat da menfi zarar kapsamına girmektedir.

Sözleşmenin ihlali ile zarar arasında uygun illiyet bağı bulunmalıdır.

Borca aykırı davranış (kusurlu imkansızlık, temerrüt veya gereği gibi ifa edememe) ile zarar arasında uygun nedensellik bağının bulunması gerekmektedir. “Böylece, sözleşmenin ihlali, olayların olağan akışına, genel hayat tecrübelerine göre somut olayda gerçekleşen türden bir zararı meydana getirmemeye niteliği itibarıyla elverişli olmalıdır.”⁵² Uygun illiyet bağı, dolaylı-dolaysız zarar ayırımını kaldırdığı için, borca aykırı davranışın uygun sonucu olan her zarar doğrudan doğruya zarar olup borçlu tarafından tazmin edilmesi gerekmektedir.

Borçlu, sözleşmeyi kusurlu olarak ihlal etmelidir.

TBK'nin 114'üncü maddesine kapsamında “borçlu her türlü kusurundan sorumludur. Dolayısıyla, “Sözleşmeden doğan sorumluluğun kurucu unsuru, borçlunun kusurudur.”⁵³ Yine, TBK'nin 112'nci maddesi uyarınca borçlu alacaklıya verdiği zararın tazmininden ancak kusursuz olduğunu ispat etmek suretiyle kurtulabilmektedir.

“Sözleşmeden doğan sorumlulukta kusur, borçlunun mensup olduğu sosyal ve mesleki çevrede yaşayan standart ve normal borçlu tipinin davranışından sapan, hukuk düzeninin kınadığı, onaylamadığı bir davranış biçimi; daha açık bir ifadeyle davranış biçiminin bir niteliğidir.”⁵⁴ Borçlu, göstermesi gereken özeni göstermediğinde,

⁵¹ Eren, a.g.e., s.1057

⁵² Eren, a.g.e., s.1059

⁵³ Eren, a.g.e., s.1060

⁵⁴ Eren, a.g.e., s.1060

davranış yanlışlığı yaptığıında, kusurlu olur. Gösterilmesi gereken özen kriteri iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, borçlunun kendi işlerinde göstermeyi adet edindiği özen kriteri, ikincisi ise, makul ve dürüst bir borçlunun benzer işlerde göstereceği özen kriteridir.⁵⁵ Kusur, kast ve ihmâl biçimlerinde ortaya çıkmaktadır.

Kast, borçlunun sözleşmeden doğan yükümlülüklerini bile isteye yerine getirmemesidir. “Borçlunun sözleşmeye aykırı sonucu, sözleşmenin ihlalini tasarlayıp istemesi halinde *doğrudan kast*; böyle bir sonucu doğrudan doğruya istememekle birlikte onu göze alması halinde ise *dolaylı kast* söz konusu olur.”⁵⁶

İhmâl, borçlunun sözleşmenin ihlalini istememekle birlikte ihlali engelleyecek bir davranış göstermemesi veya başka bir ifadeyle, “bunu önlemek için kendisiyle aynı meslek çevresinde bulunan kişilerden aynı şartlar altında göstermesi istenilen dikkat ve özeni göstermemesidir.”⁵⁷ İhmâl, hafif ve ağır olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İhmâlin derecesi, hakimin takdir edeceği tazminatı etkilemektedir.

1.3.2.2. Haksız fiilden kaynaklanan sorumluluk

“Haksız fiil; kişinin diğer kişilere zarar verici nitelikteki hukuka aykırı eylemleridir.”⁵⁸ “Haksız fiil, kusurlu ve hukuka aykırı olarak, başkasının şahıs varlığı veya malvarlığı değerlerine zarar verilmesidir.”⁵⁹ “Dar anlamda haksız fiil sorumluluğu kusur sorumluluğunu ifade eder ve Borçlar Kanununun 41’inci maddesinde ifadesini bulan “başkasına kusuru ile zarar veren bundan sorumludur” ilkesine dayanır.”⁶⁰ Bu nedenle, “Haksız fiil sorumluluğu, “*sadece belirli bir alacaklıya karşı değil, herkese karşı uyulması zorunlu bir hukuki görevin ihlali yüzünden doğan zararı tazmin yükümü*”nü ifade eder.”⁶¹

“Sözleşme dışı sorumlulukta, borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi nedeniyle ortaya çıkan sözleşmeden doğan sorumluluktan farklı olarak, sorumlu ile zarar gören arasında, zararı doğuran olaydan önce bir hukuki ilişki bulunmaz;

⁵⁵ Eren, a.g.e., s.1060

⁵⁶ Eren, a.g.e., s.1061

⁵⁷ Eren, a.g.e., s.1061

⁵⁸ Hasan Tahsin Gökcan, **Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku**, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s.32

⁵⁹ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.223

⁶⁰ Hamit Sarı, “**Tazminat Gelir Midir?**”, Vergi Dünyası Dergisi, 357. Sayı, Mayıs 2011, s.58

⁶¹ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.223

uyulması zorunlu bulunan bir genel davranış kuralına (hukuki göreve) aykırılık haksız fiil sorumluluğunun doğumuna kaynaklık eder.”⁶²

TBK'nin 49'uncu maddesi, “*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.*” biçiminde olup anılan Kanun'un 50'nci maddesi kapsamında “*Zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır.*” Dolayısıyla, kanunda özel bir düzenlemenin varlığı olmadığı takdirde, TBK'nin 49'uncu maddesi çerçevesinde öngörülen şartların gerçekleşmesi ile haksız fiil sorumluluğu doğmaktadır. O halde, kusur unsuru haksız fiilin kurucu unsuru olarak karşımıza çıkmakta ve sorumluluğun doğabilmesi için öncül bir rol oynamaktadır. Ancak, haksız fiil nedeniyle ortaya çıkan zarar nedeniyle zarar görenin de zararının hakkaniyet ilkesi çerçevesinde giderilmesi için kusursuz sorumluluk halleri düzenlenmiş olup bu konuya ileride detaylıca değinilecektir.

Dar anlamda haksız fiil sorumluluğundan bahsedebilmek için;

“(i) İcrai veya ihmali bir davranışı ifade eden bir *fiil olmalı*;

(ii) Fiil hukuk düzeni tarafından yasaklanmış olmalı yahut ahlak ve adaba aykırı olmalı;

(iii) Zarara neden olan fiili işleyen şahıs kusurlu hareket etmiş olmalı (haksız fiilin subjektif unsuru);

(iv) Diğer bir kimse zarara uğramış olmalı;

(v) Fiil ile zarar arasında illiyet bağı bulunmalıdır.”⁶³

Bu kapsamda, haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için hukuka aykırı bir fiilin kusura dayalı olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle bir zararın meydana gelmesi ve zarar ile hukuka aykırı fiil arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

⁶² Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.224

⁶³ Sarı, a.g.m., s.58

Hukuka aykırı fiil bulunmalıdır.

Haksız fiil sorumluluğunun ilk unsuru, fiildir; bir insanın davranışıdır.⁶⁴ Yani, “başkasına zarar verici hareketin bir insan davranışı olması gerekir.”⁶⁵ “Hukuka aykırılık; zarar gören değeri korumak için hukuk düzeninin yasakladığı bir davranışta bulunmaktır.”⁶⁶ Burada ifade edilen davranış kavramı, hem bir eylemi yapma hem de yapmama olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani haksız fiil, sadece aktif surette değil hareketsiz, pasif kalmak suretiyle de işlenebilir. Dolayısıyla, kişinin yapması gerekeni yapmaması da bir fiildir. “Zarar veren, davranışının zararlı sonucunu önceden görebilip, bundan kaçınma ve başka türlü davranma imkanına sahip iken, gerekli iradi çabayı gösterip bunu yapmadığı için kusurludur.”⁶⁷ Örneğin, “banka memuru bankaya ait parayı zimmetine geçirdiğinde yapma şeklinde bir haksız fiil işlemiş olur; buna karşılık, bir bankanın alacağını tahsile koymasına gerekirken bunu yapmayan memurun davranışı yapmama suretiyle gerçekleşen bir haksız fiildir.”⁶⁸ Başkasını doğacak bir zarardan korumak yükümlülüğünün varlığı halinde, bu uğurda yapılması gereken fiilin gerçekleştirilmesi haksız fiil sorumluluğunu doğurmaktadır. Kanunlar veya sözleşmeler aracılığı ile, (bazı) kişilere, bir başkasının zarar görmesini önlemek adına bir takım yükümlülükler atfediliyorsa, o yükümlülüklerin gereği yerine getirilmemesi haksız fiil sorumluluğunu doğurmaktadır. Bir başka ifade ile, kişinin yapmama davranışı nedeniyle haksız fiil sorumluluğunun ortaya çıkması için, yapma fiilinin kişiye yükletilmiş olması gerekmektedir.

TBK'nin 49'uncu maddesinde de öngörüldüğü üzere, hukuka aykırı bir fiil olması gerekmektedir. Hukuka aykırılık kavramına ilişkin olarak, sübjektif ve objektif olmak üzere iki temel görüş ileri sürülmüştür.⁶⁹ Sübjektif hukuka aykırılık görüşüne göre, hukuka aykırı fiil, zarar veren kişi tarafından haksız olarak işlenmiş bir fiildir. “Hukuk düzeninin yetki tanımamış olması veya yetkinin aşılmış olması halinde fiil hukuka aykırı hale gelir.”⁷⁰ Objektif hukuka aykırılık görüşünde ise, hukuka aykırı fiil, zarar görenin hukuk alanına müdahale edilmesidir ve yetki unsuru aranmamaktadır. “Hukuka aykırılığın ortaya çıkabilmesi için söz konusu davranış normlarının, emredici

⁶⁴ Eren, a.g.e., s.516

⁶⁵ Gökcan, a.g.e., s.33

⁶⁶ Gökcan, a.g.e., s.33

⁶⁷ Eren, a.g.e., s.570

⁶⁸ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.227

⁶⁹ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.228

⁷⁰ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.228

olması ve kişilerin şahıs ya da malvarlığı değerlerini korumaya yönelik olması gerekir.”⁷¹

Hukuka aykırılık, olumlu ve olumsuz iki unsurdan oluşmaktadır. “Olumlu unsur, başkasına zarar vermeyi yasaklayan veya zararı önleme amacı güden bir davranış normunun ihlalidir.”⁷² Hem özel hem de kamu hukukundan kaynaklanan bir norm olmakla birlikte emredici nitelik taşıması şartıyla yazılı veya yazısız olması mümkündür. Olumsuz unsur ise, “somut olayda hukuka aykırılığı kaldıran sebeplerden herhangi birinin bulunmamasıdır.”⁷³

Dolayısıyla, hukuka aykırılık, emredici bir normun ihlal edilmesi ve zarar görenin menfaatinin koruma altına alma amacı güden bir norm olması gerekmektedir. Ancak kanun koyucu ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar vermeyi de hukuka aykırılık olarak değerlendirmiş ve TBK’nin 49’uncu maddesi 2’nci fıkrası uyarınca, zarar verici fiili yasaklayan bir norm bulunmasa bile, zarar verenin başkasına ahlaka aykırı bir fiille zarar vermesi halinde bu zararı gidermekle yükümlü olduğu öngörülmüştür.

TBK’nin 63’üncü maddesinde, hukuka aykırılığı kaldıran haller sayılmış olup “Kanunun verdiği yetkiye dayanan ve bu yetkinin sınırları içinde kalan bir fiil, zarara yol açsa bile, hukuka aykırı sayılmaz.” biçiminde hükümlenmiştir. Fiil hukuka uygun olarak nitelendirildiği takdirde, eylemin haksızlığı da ortadan kalkmaktadır. “Birbiriyle çatışan iki hukuki varlık veya menfaatten, iki koruma normundan birinin daha üstün tutulmasını ifade eden hukuka uygunluk sebeplerinin bulunduğu yerde davranış, hiçbir zaman hukuka aykırı olmaz.”⁷⁴ Bu nedenle, hukuka uygunluk sebebinin bulunması halinde, o davranış tüm hukuk düzeni açısından hukuka uygun sayılmaktadır. TBK’nin 63’üncü ve 64’üncü maddelerinde sayıldığı üzere, zarar verenin davranışının haklı savunma niteliğinde olması, kişinin hakkını kendi gücüyle savunması (meşru müdafaa), zorunluluk hali, fiilin kanunun verdiği yetkiye dayanması, zarar görenin rızası ve daha üstün nitelikte özel veya kamusal yararın bulunması hallerinde zarar sonucunu doğuran fiil, hukuka aykırı sayılmamaktadır.

⁷¹ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.228

⁷² Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.229

⁷³ Kayıhan, Ünlütepe, a.g.e, s.229

⁷⁴ Eren, a.g.e., s.601

Zarar bulunmalıdır.

Zararı dar ve geniş anlamlarıyla tanımlamak mümkündür. Dar anlamıyla zarar; “bir şahsın mal varlığında iradesi dışında meydana gelen zarardır.”⁷⁵ Geniş anlamıyla; kişinin hem mal hem de şahıs varlığında iradesi dışında meydana gelen zarardır. Bu nedenle, zarar, maddi ve manevi olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Maddi zarar, fiili zarar, yoksun kalınan kar, kişiye verilen zarar, şeye verilen zarar ve diğer zararlar olmak üzere dörde ayrılabilir. Öncelikle, sözleşmeden doğan sorumluluk başlığı altında bahsedildiği üzere, fiili zarar, kişinin malvarlığındaki bir azalmayı ifade etmektedir. Yine, aynı başlık altında değinildiği üzere yoksun kalınan kar ise, kişinin malvarlığında kesin olarak veya büyük bir ihtimalle meydana gelecek artışın kısmen ya da tamamen engellenmesidir. Kişiye verilen zarar, adam öldürme veya beden bütünlüğüne aykırı davranış sonucunda, kişinin malvarlığında azalmanın meydana gelmesi olup bu tür zarardan söz edebilmek için vücut bütünlüğünün ihlali zararlı bir sonuç doğurmalıdır. Şeye verilen zarar ise, maddi malların ihlali dolayısıyla oluşan zarardır veya tahrip, hasar ve kaybın zarar görenin malvarlığında meydana getirdiği azalmadır. Diğer zararlar ise, kişinin kişilik haklarına ilişkin değerlere verilen zararlardır. Örneğin, şöhret ve itibarın zedelenmesi.

Manevi zarar, “bir şahsın kişiliğini (şahıs varlığını) oluşturan hukuki değerlerin ihlali dolayısıyla uğradığı objektif eksilme ve kayıplar”dır.⁷⁶ Manevi zarar, şahıs varlığı, şahıs varlığında eksilme ve eksilmenin zarar görenin iradesi dışında gerçekleşmesi şeklinde üç unsura ayrılmaktadır. Şahıs varlığı, bir kimsenin kişi olmak nedeniyle sahip olduğu, hukukça korunan kişilik değerlerinin tümünü ifade etmektedir. Şahıs varlığında eksilme, doktrindeki hakim görüşe göre, objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. “Objektif unsur, zarar görenin, şahıs varlığını oluşturan kişilik değerlerinden birinin, örneğin yaşama hakkı, vücut bütünlüğü, şeref, ticari itibar, özel hayat veya aile hayatı vb. gibi değerlerin, objektif olarak bir saldırıya (ihlale) uğramasını ifade eder.”⁷⁷ “Sübjektif unsur ise, zarar görenin söz konusu ihlal sonucu kişiliğinde, manevi varlığında objektif olarak meydana gelen bu eksilmeyi yaşaması, duyması, onu hissetmesi, bunun sonunda da

⁷⁵ Gökcan, a.g.e., s.44

⁷⁶ Gökcan, a.g.e., s.46

⁷⁷ Eren, a.g.e., s.532

acı, elem, ıstırap duymasdır.”⁷⁸ Tabi ki, söz konusu eksilme kişinin iradesi dışında gerçekleşmelidir.

Kusura dayanmalıdır.

TBK'nin 49'uncu maddesi 1'inci fıkrasında, sorumluluk kusur unsurunun varlığına dayandırılmış ancak kusur tanımlanmamıştır. Bu sebeple, doktrin ve uygulamadaki hakim görüşe göre, “hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği davranış biçimine kusur denir.” Bir başka ifadeyle, hukuk düzenince kişiden belirli durumlarda beklenen davranışı sergilemesidir. Haksız eylemin sübjektif unsuru kusur, objektif unsuru ise hukuka aykırılıktır.

Kusurun objektif ve sübjektif yönleri bulunmakta olup, objektif yönü; failin davranışının, aynı şartlar altındaki faille aynı konumda olan kişilerden beklenen ortalama davranış biçiminden olmaması veya sapmasıdır. Sübjektif yönü ise, failin veya davranış sahibinin kusur yeteneğinin yani ayırt etme gücünün bir başka deyişle sorumluluk ehliyetinin bulunması gerekliliğidir.

Kusur unsuru iki şekilde karşımıza çıkmaktadır; *kast* ve *ihmal (taksir)*.

Kast, hukuka aykırılığın failin veya zarar verenin iradesi neticesinde ortaya çıkmasıdır. Makul bir kişinin ortalama davranışı esas alınmaktadır, ancak, fail zarara sebep olduğu konuda yüksek bilgi ve beceriye sahipse ortalama insan davranışı kıstas alınmayacaktır.

Kast, tasarlama ve isteme olmak üzere iki unsura sahiptir. *Tasarlama*, hukuka aykırı sonucun zarar veren tarafından planlanması ve sonuçlarının öngörülmesidir. *İsteme*, sonucun fail tarafından arzu edilmesi ve kabul edilmesidir.

Kast unsurunu, aynı zamanda, dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. *Doğrudan kast*, fail tarafından tasarlanan fiil nedeniyle meydana gelen sonucun istenmesidir. *Dolaylı kast* ise, fail ortaya çıkan sonucu doğrudan doğruya istememekle birlikte söz konusu sonucu göze alınmasıdır. Doktrinde, en sık karşılan bir örnek üzerinden anlatılması gerekirse, başkasının evini kundaklayan kişi asıl hedefi olan kişi haricindeki kişilerin de zarar göreceğini göze alması durumudur. Fail

⁷⁸ Eren, a.g.e., s.532

tarafından esas istenilen zararın yanında başka zararların da doğması sonucunda fail doğan bütün zararlardan sorumlu olur, kasıt diğer neticeler için ortadan kalkmaz.

Kasıt unsurunda, fail yaptığı eylemin hukuka aykırı olduğunu ve zarar doğurucu bir sonuç elde edeceğini bilmelidir. Hatanın varlığı halinde kasıt söz konusu olmayacaktır. Kişi kendisinin sandığı ancak bir başkasına ait bir malı tahrip ettiğinde burada kasıt unsurundan söz edilemez.

İhmal, fail, hukuka aykırı neticeyi istememektedir, ancak, sonucu önlemek adına gereken dikkat ve özeni göstermemektedir. Burada söz konusu olan dikkat ve özen, şartların gerekli kıldığı bir dikkat ve özendir. İhmal, aynı özellikteki kişilerin aynı şartlar altında göstermeleri gereken özenin gösterilmemesi, bir özen eksikliği⁷⁹ durumudur.

“İhmalin ölçüsü, objektiftir.”⁸⁰ Ortalama, aklı başında, makul bir kişinin somut olaydaki durumun özellik ve gereklerine göre alması gereken tedbirler, göstereceği özen, harcayacağı çaba kapsamında ihmalin varlığı araştırılmaktadır. “Ancak ihmal kavramı objektifleştirilmiş olmakla birlikte, bunun belirlenmesinde esas alınacak ölçü mutlak, değişmez, kesin bir ölçü değildir.”⁸¹ Somut olayın şartları, failin yaşı, cinsiyeti, eğitim ve mesleki durumu göz önünde tutulur. Örneğin, fail, 18 yaşından küçük ise o yaştaki ortalama kişi baz alınır veya fail kadın ise fiziki gücü göz önünde bulundurulur.

İhmal, ağırlık derecesine göre, ağır ihmal hafif ihmal olmak üzere ikiye ayrılacağı gibi, orta ihmal de eklenmek suretiyle üçe ayrılabilir.

Ağır ihmal; aynı şartlar altında ortalama makul her bireyin göstereceği en basit özen ve dikkatin gösterilmemesi sonucu oluşur.

Orta ihmal; ağır ihmal ile hafif ihmal arasındaki ihmaldir.

Hafif ihmal; sadece tedbirli ve dikkatli kişilerin gösterebileceği veya anlayabileceği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu oluşur.

İhmal, bilinçli ve bilinçsiz şeklinde de bir ayrıma tabidir. *Bilinçli ihmal*, failin, hukuka aykırı bir sonucun meydana gelebileceği ihtimalini öngörmesine rağmen,

⁷⁹ Eren, a.g.e., s.576

⁸⁰ Gökcan, a.g.e., s.43

⁸¹ Eren, a.g.e., s.577

gerekli özen ve tedbiri göstermeyen kişinin davranışıdır. *Bilinçsiz ihmal*, failin eyleminin hukuka aykırı sonucu failin tecrübesizliği ve gerekli özeni göstermemesinden kaynaklandığında söz konusu olur.

Kusurun her derecesi failin sorumluluğu için ilke olarak yeterlidir, ancak TBK'nin 49'uncu maddesi 2'nci fıkrası gereği tazminat borcunun doğabilmesi için kanun failin kasten hareket etmesi gerekmektedir. Kusurun derecesi bilhassa tazminat miktarının belirlenmesinde kendini göstermekte olup hakim tarafından tazminatı takdir edilirken dikkate alınmaktadır.

Hukuka aykırı fiil ile zarar arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır.

Mağdurun zararının, failin zarar doğurucu eyleminin sonucu olarak meydana gelmesidir. Failin eylemi ve zarar arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Fiil olmadan zararın doğmayacağına muhakkak olmasıdır. Başka bir ifadeyle, fiil meydana gelmemiş olsaydı, zarar ortaya çıkmayacak idiyse illiyet bağı oluşmuştur.

Türk Borçlar Kanunu Tasarısının 58'inci maddesinde nedensellik bağı tanımlanmış olup “Yaşam deneyimlerine ve olayların olağan akışına göre, bir zarar belli bir fiilin beklenen uygun sonucu ise, zarar ile fiil arasında nedensellik bağı vardır.” biçiminde hükümlenerek uygun nedensellik vurgulanmıştır.⁸²

Ancak sebep sonuç ilişkisi arasındaki bağ her zaman açık olarak görülmeyebilir. İlliyet bağının kurulmasıyla ilgili Türk hukukunda hakim olan teori, *uygun illiyet bağı teorisi*dir. “Somut olayda gerçekleştiren türden bir sonucu, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, niteliği ve ana temayülü itibarıyla meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak arttırış bulunan zorunlu şart ile söz konusu sonuç arasındaki bağa uygun illiyet bağı denir.”⁸³ “Yargıtay’ın kökleşmiş kararlarında bu teori; “bir olay hayattaki genel denemelere ve olayların tabii akışına göre diğer bir olayı meydana getirmeye elverişli bulunur, diğer bir deyimle, olayın ortaya çıkması görünüşte söz konusu diğer bir olayın meydana gelmiş olmasıyla kolaylaşmış bulunursa, ilk olay

⁸² Kılıçoğlu, a.g.e., s.88

⁸³ Eren, a.g.e., s.541

uygun sebep ve sonuç ölçüsüne göre ikincisinin nedeni sayılır.”⁸⁴ Faile isnat edilen davranışın, zarar doğuran sonucun zorunlu bir şartı olması gerekir. “Fiil ile zarar arasında tabii illiyet bağının varlığı tespit edildikten sonra, yani fiil, zararın zorunlu şartlarından biri ise, bu fiilin aynı zamanda zararlı sonucun uygunluk sebebi olup olmadığı araştırılır.”⁸⁵

İlliyet bağı üç şekilde kesilebilmektedir; mücbir sebep, zarar görenin kusuru ve üçüncü kişinin kusuru.

Mücbir sebep halleri

Önceden öngörülemeyen, kaçınılmaz, karşı konulamayan, harici ve olağanüstü bir olay şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla, olay, haricilik, ihlal, uygun illiyet bağı, mutlak kaçınılmazlık temel öğeleridir. Olay, gerçekleşmiş olmalıdır, gerçekleşme ihtimal dahilinde ise mücbir sebep niteliğini taşımaz. Doğal afetler veya beşeri nitelikteki savaş, ihtilal, isyan gibi olaylar mücbir sebep sayılmaktadır. Önlenbilir veyahut gerekli tedbirler alınabilecek bir durum vardı ve alınmaması nedeniyle sonuç gerçekleşti ise yine mücbir sebep sayılmamaktadır. O halde, mücbir sebebin kaçınılmazlık unsuru ortaya çıkmamaktadır. Kaçınılmazlığın mutlak olması gerekmektedir. Nitekim “amaç, teknik ve bilimin sunduğu her türlü tedbire rağmen zararın önlenememesidir.”⁸⁶ Bu nedenle, mutlaklık kavramı burada objektif bir nitelik taşımaktadır. Bunların yanında, söz konusu olay harici bir nedene dayanmalıdır. Kısacası, kişinin yaptığı iş veya faaliyetleri dışında bir olay gerçekleşmelidir. Örneğin, fabrikada gerçekleşen patlama nedeniyle bir zararın doğmuş olması durumunda haricilik durumu gerçekleşmediğinden kusursuz sorumluluk hükümleri çerçevesinde bir sorumluluk doğmakta olup söz konusu bu durum mücbir sebep hali sayılmamaktadır. En nihayetinde ise, olay sonucunda bir ihlal gerçekleşmelidir ve borcun yerine getirilmemesine veya kişinin maddi ve manevi haklarına karşı bir aykırılık doğmalıdır.

Zarar görenin ağır kusurunun bulunması

⁸⁴ Gökcan, a.g.e., s.47

⁸⁵ Eren, a.g.e., s.542

⁸⁶ Kılıçoğlu, a.g.e., s.101

“Zarar görenin kusurlu davranışının yoğunluğu itibari ile zararlı sonucun uygun sebebi haline gelmeli ve zarar verenin sorumluluğuna neden olan olayı ikinci plana itmelidir.”⁸⁷ Zarar görenin kusuru ağır ve yoğun olmalıdır.⁸⁸ “Zarar görenin ağır kusuru illiyet bağımlı kesecek yoğunlukta değil ise tazminattan indirim yapılır.”⁸⁹ “Mağdur, zarar verenin kusurlu davranışından haberdar değilse, illiyet bağımlı kesilmesinden söz edilemez.”⁹⁰ “Eğer zarar görenin kusuru illiyet bağımlı kesmemiş, sadece zararlı sonucun doğumuna diğer sebeplerle birlikte katkıda bulunmuşsa, ortak illiyetten bahsedilir.”⁹¹ “Bu takdirde de sorumluluktan kurtulma değil, tazminattan indirim söz konusu olur.”⁹² Zarar görenin ağır kusuruna örnek olarak, zarar görenin görevi icabı bindiği motosikletle giderken işyerindeki hareket halindeki bir kamyona çarpması, verilebilir.

Üçüncü şahsın ağır kusurunun bulunması

Kural olarak, bir üçüncü kişinin sorumlu olduğu gerekçesi ile sorumluluktan kurtulmak mümkün değildir. Zincirleme sorumluluğun söz konusu olduğu hallerde zarara sebebiyet veren herkes zararın tamamından sorumludur. “Bununla birlikte üçüncü kişinin kusurunun çok ağır olması, birinci sebebin geri plana itilmesi durumunda sonuç değişir.”⁹³ “İlliyet bağımlı kesilebilmesi için, üçüncü kişinin kusuru zararlı sonucun tek sebebi olmalıdır.”⁹⁴ Üçüncü kişinin kusurlu davranışı, illiyet bağımlı kesecek yoğunlukta olduğu takdirde sorumluluktan kurtulmak mümkündür. “Doktrin ve uygulamada üçüncü kişinin kusuruyla zarar görenin kusurunun illiyet bağımlı kesmesi için gereken yoğunlukta, üçüncü kişinin kusurunun zarar görenin kusuruna oranla daha yoğun olması aranmaktadır.”⁹⁵

1.3.2.3. Kusursuz sorumluluk (sebeplere sorumluluğu)

Sorumluluk hukukunda esas olan kusur sorumluluğu olmasına karşın, teknolojik gelişmeler neticesinde değişen dünyada zararın oluşmasına kusurlu bir

⁸⁷ Gökcan, a.g.e., s.47

⁸⁸ Kılıçoğlu, a.g.e., s.96

⁸⁹ Kılıçoğlu, a.g.e., s.98

⁹⁰ Kılıçoğlu, a.g.e., s.99

⁹¹ Eren, a.g.e., s.563

⁹² Eren, a.g.e., s.563

⁹³ Kılıçoğlu, a.g.e., s.99

⁹⁴ Kılıçoğlu, a.g.e., s.99

⁹⁵ Eren, a.g.e., s.566

biçimde sebebiyet verenleri tespit etmek giderek zorlaşmış, bunun sonucunda ise, zararın tazmin edilmemesi biçimindeki durumun söz konusu olmamasındansa hakkaniyet gereği, zararı doğuran herhangi bir kusur bulunmasa dahi, zararın doğmasına sebebiyet veren durum ya da şey nedeniyle tazminat sorumluluğun olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Kusursuz sorumluluk, *hakkaniyet sorumluluğu*, *özen sorumluluğu (olağan sebep sorumluluğu)* ve *tehlike sorumluluğu* olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

-Hakkaniyet sorumluluğu; *Ayırt etme gücünden yoksun olanların kusursuz sorumluluğu*. Hakimin takdirine bağlı olarak, hakkaniyetin sağlanması gereken durumlarda, ayırt etme gücü olmayanlar verdikleri zarardan kusursuz olarak sorumludurlar. Ayırt etme gücü geçici olarak da kaybedilebilir, bu hallede, yine verilen zararların giderilmesi yükümlüğü doğar. Ancak geçici olarak ayırt etme gücünü kaybeden kişi, ayırt etme gücünü kaybetmede kusuru olmadığını ispat ederse sorumluluktan kurtulur.

-Özen Sorumluluğu; *Adam Çalıştıranın Kusursuz Sorumluluğu*, *Hayvan Bulunduranın Kusursuz Sorumluluğu*, *Yapı Malikinin Kusursuz Sorumluluğu*, *Taşınmaz Malikinin Kusursuz Sorumluluğu*, *Ev Başkanının Kusursuz Sorumluluğu*. Burada, kişinin objektif nitelikte özen gösterme ve gözetim ve denetim yapma yükümlülüğünün ihlaliyle sorumluluk doğmaktadır. Sorumluluk, kişinin, belirli kişi veya kişiler veya eşyalar üzerinde hakimiyetinin sorumluluğunun olmasından kaynaklanmaktadır.

-Tehlike sorumluluğu; *Genel Tehlike Sorumluluğu*, *Motorlu Taşıt İşletenin Kusursuz Sorumluluğu*, *Çevreyi Kirletenlerin Kusursuz Sorumluluğu*. Buradaki sorumluluk, bir işletmenin yürütülmesi, belirli bir faaliyette bulunulması veya sahip olunan nesneye özgü tipik tehlikenin gerçekleşmesi ile doğmaktadır.⁹⁶ İşletmede yürütülen faaliyetler hukuka uygun bir biçimde yürütülse de, yürütülen faaliyetin veya yapılan işin bünyesinde zarar verme riski taşınması, kısacası tehlike barındırması, nedeniyle kamu ve kişi yararları arasında bir dengenin sağlanması amacıyla tehlike sorumluluğu müessesesi kabul edilmiştir. Bu sorumluluk türünde, işletme veya

⁹⁶ Gökcan, a.g.e., s.292

faaliyet sahibi gerekli özeni göstermiş veya tedbirleri almış olsa da, sorumluluktan kurtulma imkanı yoktur.

1.4. Tazminatın Türleri

1.4.1. Maddi tazminat

“Maddi tazminatın amacı, zarar verici olay meydana gelmese idi, zarar gören, malvarlığı açısından hangi durumda bulunacak idiyse, o durumun yeniden kurulmasıdır.”⁹⁷ Bu nedenle, zarar görenin malvarlığında meydana gelen azalmayı tazminat karşılamalı ve zararın tamamını gidermelidir. Bununla birlikte, tazminat miktarı zarar miktarını da aşmamalıdır. TBK’nin 51’inci maddesinde “*Hâkim, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirler.*” biçiminde hüküm kurulmak suretiyle tazminat miktarının belirlenmesinde “hal ve mevkiin icabı ve hatanın ağırlığının gözetilmesi”⁹⁸ gerektiği ifade edilmiştir. Zararlı sonucun doğmasına zarar veren ile birlikte zarar görenin kusuru veya davranışları ya da beklenmedik olaylar sebebiyet vermişse, tazminatın belirlenmesinde hakkaniyet ilkesi çerçevesinde indirim uygulanması gerekmektedir. TBK’nin 51’inci ve 52’nci maddeleri kapsamında hakimin tazminatta indirim uygulama veya tazminata hükmetmeme yetkisi bulunmaktadır.

TBK’nin 52’nci maddesi kapsamında tazminatta indirim sebepleri şunlardır;

- zarar verenin kusurunun hafifliği
- zarar görenin rızası
- zarar görenin ortak veya kişisel kusuru
- tazminatın ödenmesi halinde zarar verenin mali durumunun kötüleşmesi
- diğer sebepler (beklenmedik olaylar, zarar görenin bünyevi istidatı, zayıf illiyet bağı, zarar görenin çok yüksek bir gelire sahip olması, hatır işleri)

Maddi tazminatın, zararı aynen giderme ve nakden giderme fonksiyonu olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır.

⁹⁷ Eren, a.g.e., s.762

⁹⁸ Gökcan, a.g.e., s.555

Aynen Tazminde, alacağa konu olan şeyin mal olarak alacaklıya sağlanması olmakla birlikte “ya ihlal edilen hak veya hukuki değere denk bir durum aynen, fiilen yeniden kurulur ya da böyle bir hak veya hukuki değer düzeltilmek ya da benzer bir değer verilmek suretiyle zarar görenin malvarlığı tekrar kurulur, eski durumuna getirilir.”⁹⁹ Dolayısıyla, aynen tazmin iki türlü karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak, zarara sebep olan gerçekleşmeseydi, zarar görenin malvarlığının olması gereken hali aynen yeniden kurulmaktadır. Örnek olarak, çalınan malın iadesi verilebilir. Diğer türlü ise, “ihlal edilen hukuki değer düzeltilmek (onarılmak) veya o türden bir değer verilmek suretiyle zarar görenin malvarlığı, zarar verici olay olmasaydı, hangi durumda bulunacak idiyse, ona benzer bir duruma getirilir.”¹⁰⁰ Örneğin, hasar gören arabanın tamiri veyahut tahribata uğramış bir şeyin yerine aynısının veya benzerinin verilmesi.

Nakden Tazminde, “ihlal edilen hak veya değer yerine, zarar veren para ödemekte ve bu suretle zarar gören, zarar verici olay meydana gelmeseydi, hangi ekonomik durumda bulunacak idiyse, yeniden o duruma getirilmektedir.”¹⁰¹ Zararın nakden tazmin yoluyla giderilmesi ile zarar görenin malvarlığındaki azalmanın ekonomik olarak giderilmesi amaçlanmaktadır ve zarar gören değer fiili durumundan bağımsız olarak zarar görenin malvarlığındaki eksilmenin giderilmesi istenmektedir. Aynen tazmine nispeten nakden tazmin yoluyla zararın giderilmesi çoğu zaman daha elverişli, hakkaniyetli olması nedeniyle uygulamada en çok tercih edilen yoldur. “Özellikle bedensel bütünlüğün ihlali ya da ölüm nedeniyle meydana gelen zararların giderilmesi yahut eşyaya yönelik zararlarda eşyanın onarımının ya da değişiminin makul olmaması durumunda tazminatın ödenmesi için aynen tazmin yoluna karar verilmesi çok mümkün olmamaktadır.”¹⁰²

Nakden tazmin, bir defada ödenmek şartıyla sermaye biçiminde ya da belirli zamanlarda gelir elde etmek şartıyla irat biçiminde olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

⁹⁹ Eren, a.g.e., s.775

¹⁰⁰ Eren, a.g.e., s.775

¹⁰¹ Eren, a.g.e., s.775

¹⁰² Rügen Aksakallı Temel, **Haksız Fiillerde Maddi Tazminatın Belirlenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Lisansüstü Programlar Enstitüsü Hukuk Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2019, (Erişim),

<https://openaccess.bilgi.edu.tr/bitstream/handle/11411/1555/Haks%C4%B1z%20fiillerde%20maddi%20tazminat%C4%B1n%20belirlenmesi.pdf?sequence=1&isAllowed=y> , 12.10.2020, s.108

Sermaye biçiminde nakden tazmin, tazminatın bir defada toplu bir biçimde ödenmesidir. Bu tip ödeme biçiminde günün şartlarına uygun olarak para miktarı değerini kaybetmeden zarar görenin malvarlığına eklenmektedir. Aynı zamanda, tek seferde ödeme yapıldığı için borçlunun ya da zarar verenin sonradan tazminatı ödemede aciz duruma gelmiş olması zarar göreni etkilemeyecektir. Uygulamada en çok sermaye biçiminde ödeme tercih edilmektedir.

İrat biçiminde nakden tazmin ise, belirli zaman aralıklarında ödeme yapılmasıdır. “Tazminatın irat biçiminde ödenmesi daha çok destekten yoksun kalma hali gibi belirli dönemlerde düzenli olan bir gelir kaynağından zarara sebebiyet veren olay nedeniyle mahrum kalınması hallerinde gündeme gelmektedir.”¹⁰³ Ancak, irat biçiminde ödeme yapılması zarar görenin tazminat alacağını da riske düşüren bir durumdur. Bu nedenle, TBK’nin 51’inci maddesi 2’nci fıkra hükmü kapsamında borçlu güvence göstermekle yükümlü kılınmıştır.

“Tazminatın kısmen sermaye kısmen irat şeklinde ödenmesi de mümkündür.”¹⁰⁴

1.4.2. Manevi tazminat

“Manevi tazminat, zarar görenin kişilik değerlerinde iradesi dışında meydana gelen eksilmenin giderilmesidir.”¹⁰⁵ Bir başka ifadeyle, “Manevi tazminat, malvarlığı dışındaki hukuksal değerlere yapılan saldırılar ile meydana getirilen eksilmenin giderilmesi olup, amacı, çekilen acıları olabildiğince dindirmek, kırılan yaşama arzusunu tazelemek, yaşama yeniden bağlamak suretiyle ruhsal dengeyi sağlamaktır.”¹⁰⁶ Buradaki eksilme, manevi zarardır. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi’nin 11.02.2010 tarih, E.2009/3839 ve K.2010/1186 sayılı kararında, “*Manevi zarar, kişilik değerlerinde oluşan objektif eksilmedir. Duyulan acı, çekilen ıstırap manevi zarar değil onun görüntüsü olarak ortaya çıkabilir. Acı ve elemnin manevi zarar olarak nitelendirilmesi sonucu tüzel kişileri ve bilinçsizleri; öte yandan acılarını içlerinde gizleyenleri tazminat isteme haklarından yoksun bırakmamak için yasalar, manevi*

¹⁰³ Temel, a.g.t., s.111

¹⁰⁴ Eren, a.g.e., s.779

¹⁰⁵ Eren, a.g.e., s.780

¹⁰⁶ Mustafa Reşit Karahasan, **Tazminat Hukuku Manevi Tazminat**, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 65

tazminat verilebilecek olguları sınırlamıştır.” biçiminde hüküm kurulmuştur. Söz konusu karardan yola çıkılarak, manevi zararı, “malvarlığına ilişkin olmayan, fakat zarar verici olay dolayısıyla kişinin moral ve duygusal aleminde sarsılmaya, büyük elem ve ıstırap duymasına yol açan ve arzu edilmeyen bir durum”¹⁰⁷ olarak tanımlamak mümkündür.

Ancak, manevi tazminatın niteliğine ilişkin olarak subjektif ve objektif olmak üzere doktrinde iki görüş bulunmaktadır.

Sübjektif görüşe göre, manevi zarar, bir duygu zararı olup kişinin hakkının ihlaline dayanan acı, keder, üzüntü, yaşama zevk ve sevincinin azaltılmasıdır.¹⁰⁸ Bu görüş kapsamında, manevi zarara uğrama kabiliyeti olmayanların manevi zararı olmayacağı kabul edilmektedir. Örneğin, temyiz gücü olmayan küçükler ve akıl hastaları. Sübjektif görüşü benimseyenler de kendi içerisinde dört ayrı görüşü benimsemişlerdir. Birincisi, telafi görüşü olup “maddi zarardan bağımsız uygun bir miktar paranın manevi tazminatın ödenmesi ile zarar görenin çektiği psikolojik ve ruhsal acının telafisi”¹⁰⁹ amaçlanır. İkincisi, *tatmin görüşü* olup bu görüşe göre manevi tazminatın fonksiyonu, zarar görenin uğradığı acıyı, duyduğu üzüntüyü dindirecek veya azaltacak bir tatmin fonksiyonu göstermelidir. Üçüncüsü, *ceza görüşü* olup burada zarar görenin intikam duygusu ön planda tutarak zarar vereni malvarlığında bir azalma meydana getirmek suretiyle cezalandırma amacı güdülmektedir. Dördüncüsü ise, *denkleştirme görüşü* olup zarar görenin ruhsal ve fiziki acıları tazminat ile giderilmek suretiyle denkleştirilmesi amaçlanmaktadır.

Objektif görüşe göre, manevi zarar, kişilik değerlerindeki objektif eksilmedir.¹¹⁰ Burada kişilikten kastedilen, ortalama ve makul bir kişinin kişiliğidir. Bu görüşe göre tazminatın amacı, uğranılan manevi zararın denkleştirilmesidir. “Zarar görenin idrak ve hissetme yeteneğinden bağımsız olarak hareket eder; zarar görenin uğramış olduğu manevi zarar olarak zarar görenin çektiği acı, elem, hüzn ve ıstırapla ilgilenmez.”¹¹¹ Yargıtay’ın da bazı kararlarında objektif manevi zarar yaklaşımını

¹⁰⁷ Gökcan, a.g.e., s.797

¹⁰⁸ Gökcan, a.g.e., s.797

¹⁰⁹ O. Gökhan Antalya, “**Manevi Zararın Belirlenmesi Ve Manevi Tazminatın Hesaplanması: Türk Hukukuna Manevi Zararın İki Aşamalı Olarak Belirlenmesine İlişkin Bir Model Önerisi**”, s. 234, Erişim (13.10.2020), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/333488>

¹¹⁰ Gökcan, a.g.e., s.798

¹¹¹ Antalya, a.g.m., s.238

benimsediği anlaşılmaktadır; “Ölümlle tehdit eyleminin kişide, özgürlüğün sınırlandırılması korkusu yaratılarak ruhsal yapıda bir eksilmeyi ve zararı oluşturması kaçınılmazdır, kişinin iç dünyasına gidilemeyeceğine göre manevi zararı, kişisel değerlere saldırı halinde objektif olarak kabul etmek, hukuksal yorumlara adaletin somutlaştırılması için zorunludur.”¹¹²

Manevi tazminata hükmedilmesi için dört şart bulunmaktadır; *hukuka aykırı bir eylem var olmalı, manevi bir zarar oluşmalı, zarar ile eylem arasında illiyet bağı bulunmalı ve olaya özel hal ve şartların tazminatı haklı kılması.*¹¹³ Bu kapsamda, manevi tazminatın doğabilmesi için, kişinin cismani ve kişilik haklarının ihlaline ilişkin olarak haksız bir biçimde kişinin öldürülmesi, ruh veya vücut bütünlüğünde bir ihlalin meydana gelmesi dolayısıyla kişide veya kişinin yakınlarında manevi bir zararın oluşması ve söz konusu manevi zarar ile yapılan haksız eylem arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır. Bunlarla birlikte, olaya özgü hal ve şartların manevi tazminatı haklı kılması ve zarar görenin ağır kusurunu barındırmaması gereklidir.

Manevi tazminat da iki biçimde ödenebilmektedir.

Aynen Tazmin ile maddi tazminatta olduğu gibi zarar verici olay meydana gelmeseydi, zarar görenin şahıs varlığı, kişilik değerleri hangi durumda bulunacak idiye, o durum fiilen tekrar sağlanmaktadır. Örneğin, bir hakaret veya iftiranın fail tarafından alenen geri alınması veya özür dilenmesinde, izinsiz çekilen bir fotoğrafın negatifinin imha edilmesi veya geri verilmesi.¹¹⁴

Ancak, manevi tazminatta en çok nakden tazmin yöntemine başvurulmaktadır.

Nakden Tazminde, “Kişilik haklarında meydana gelen ve para ile ölçülemeyen eksikliklerin doğrudan doğruya karşılanması olanaksızlığı, bunların zarar kavramı dışında tutulmaları için bir gerekçe yaratmaz.”¹¹⁵ Kişinin uğradığı manevi zarar elbette ki para ile tam anlamıyla giderilememektedir, ancak, zararın hiç giderilmemesi bir başka ifadeyle bir denkleştirmenin sağlanmaması da hakkaniyet kapsamında değerlendirilemeyecektir. Dolayısıyla, para, zarara uğrayanın ya da yakınlarının

¹¹² Gökcan, a.g.e., s.798

¹¹³ Gökcan, a.g.e., s.799

¹¹⁴ Eren, a.g.e., s.786

¹¹⁵ Karahasan, Tazminat Hukuku Manevi Tazminat, s. 66.

katlandıkları acı ile denkleşecek tatmin ve teselli yolları açmak suretiyle acı, üzüntü ve kayıpları hafifletmeye yarayan bir araç olarak kabul edilebilir.

Tüm bunların ışığında, manevi tazminat miktarı belirlenirken, zarar görenin zarara razı olması, zararın oluşmasında kişisel kusurunun bulunması, çok yüksek gelire sahip olması; zarar verenin tazminatın tamamını ödemesi halinde ekonomik yönden çökmesi, hatır işleri ve zarar verenle zarar gören arasındaki kişisel ilişkiler gibi faktörlerde göz ününde bulundurulur.





İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 37 “KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR” KAPSAMINDA TAZMİNATLARIN İNCELENMESİ

2.1. Türkiye Muhasebe Standardı 37’nin Amacı ve Kapsamı

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 37 “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*” 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Diğer tüm muhasebe standartları için de geçerli olduğu üzere, TMS 37’nin öncelikli amacı, muhasebenin temel kavramlarından “ihtiyatlık” kavramı kapsamında işletmelerin karşılaşılabilecekleri risklere ilişkin alınması gereken önlemlerin şimdiden alınmasını sağlamaktır. Bu yönüyle, doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtan finansal raporların hazırlanması, amaçlanmaktadır. Bir diğer amacı ise, “Bu Standardın amacı; uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır.”¹¹⁶ “Ayrıca, finansal tablo eklerinde ve dipnotlarında tablo kullanıcılarının bu kavramlara ilişkin kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilginin açıklanmasını sağlamak da standardın amaçları arasında yer almaktadır.”¹¹⁷

İşletmeler, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 hükümlerini uygulamakla mükelleftirler. Ancak, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve başka bir standart ile düzenlenmiş olanlar TMS 37 kapsamına girmemektedir. Bu kapsamda, “belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, tarafların yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı

¹¹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 37, s.1, Erişim (27.10.2020), [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2037\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2037(2).pdf)

¹¹⁷ Büşra Tosunoğlu, Selim Cengiz, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9. Cilt, 1. Sayı, 2019, s.62

ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmeler” olup TMS 37 “ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler”e uygulanmamaktadır. “Belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir standartta hüküm bulunması durumunda ilgili standardın uygulanması gerekmektedir.” Örneğin, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”, “TMS 12 Gelir Vergileri”, “TMS 17 Kiralama İşlemleri”, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri”, “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri”, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (ekonomik açıdan dezavantajlı olan ya da dezavantajlı hale gelen müşteri sözleşmeleri hariç), “TFRS 16 Kiralamalar” (TFRS 16’nın 6’ncı paragrafı hariç) gibi standartlarda karşılıklar hakkında düzenlenen hükümler TMS 37’ye göre öncelikli konumda olmaktadır.

Bununla birlikte, “karşılık olarak da ifade edilen amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramlar için yapılan işlemler, varlıkların defter değerlerinde yapılan değişikliklerin düzeltilmesi” olup TMS 37’nin konusuna girmemektedir.¹¹⁸

TMS 37, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılmakta, ne de bu işlemi yasaklamaktadır.

TMS 37 ile, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklar da düzenlenmekte olup “yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.”¹¹⁹

Vergi karşılığının hesaplanması ve ayrılması süreci TMS 37 kapsamına girmemektedir. “Ancak, vergi otoriteleri tarafından toplanan ceza ve tazminatlar (örnek olarak geç beyandan dolayı oluşan cezaları) TMS 12’de açıklandığı gibi kurumlar vergisi olarak kabul edilmemektedir, bu noktada TMS 37’ye uygun olarak muhasebeleştirilmelidir.”¹²⁰

¹¹⁸ Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.63

¹¹⁹ Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.63

¹²⁰ Ayça Akarçay Öğüz, “Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı’nın İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora

TMS 37 ile amaçlanan, yukarıda değinildiği üzere, muhasebenin temel kavramlarından “ihtiyatlık” kavramına uygun olarak, işletmenin ileride karşı karşıya kalabileceği risklere ve olasılıklara ilişkin gerekli olan önlemlerin önceden alınmasını sağlamaktır. Gerçekleşme olasılığı yüksek ancak kesin olmayan finansal tablolara yansıtılamayan olaylar, karşılıklar vasıtasıyla finansal tablolarda yerini almakta olup finansal tablolara yansıtılabilmesi için borç ve gider karşılıkları hesapları kullanılmaktadır.

2.2. Türkiye Muhasebe Standardı 37’de Yer Alan Tanımlar

Tazminat kavramının TMS 37’de ne şekilde ele alındığını incelemeyen önce, bu standartta yer alan tanımların hangi anlamları taşıdıklarının irdelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, TMS 37’de; *karşılık*, *yükümlülük*, *sorumluluk doğuran olay*, *hukuki yükümlülük*, *zımni kabulden doğan yükümlülük*, *koşullu yükümlülük*, *koşullu varlık*, *ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme*, *yeniden yapılandırma* kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

“Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.”
*“Karşılık muhtemel bir borçtur.”*¹²¹ Bir başka ifadeyle, “genel anlamıyla aktif kalemlerin değer kaybını ya da muhtemel gider ve zararları karşılamak amacıyla faaliyet sonuçlarından ayrılan fonlardır.”¹²²

Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak, gelecekte gerçekleştirilecek bir harcamanın zaman ve miktarı bakımından kesin değildir. Ödenecek tutarın ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinse bile ne zaman tahakkuk edeceği belli olmayan değerler şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu yönüyle, ticari borçlar ve tahakkuklardan ayrılmaktadır. Nitekim “ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlar olup kesinleşmiş borçlardır.” Tahakkuklar ise, “alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlar” olup burada

Tezi, İstanbul, 2007, s.55, (Erişim) <https://katalog.marmara.edu.tr/eyayin/tez/T0056598.pdf>, 01.11.2020

¹²¹ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları** (TMS-TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s. 560

¹²² Mehmet Ali Canoğlu, “**Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Muhasebe**”, Mükellefin Dergisi, 94. Sayı, Ekim 2000, s. 48

borç miktarı veya ödeme zamanı genellikle bellidir ve karşılıkların aksine ticari veya diğer borç kalemlerinin içerisinde gösterilmektedir.

“Karşılıklar, 1) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması; 2) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik niteliği olan bir faydanın çıkmasının muhtemel olması, 3) Yükümlülük tutarının tahmin edilebiliyor olması hallerinde finansal tablolara yansıtılmaktadır.” En basit haliyle, karşılık ayrılabilmesi için bir borcun, gelecekle ilgili olması ile birlikte tutarın ve zamanının belirsiz olması gerekmektedir.

Karşılıkların, *değerleme karşılıkları*, *gider karşılıkları* ve *yedek niteliğindeki karşılıklar* biçimindeki kavramları da kapsadığı görülmektedir.¹²³ *Değerleme karşılıkları*, ortaya çıkan değer azalmaları veya zararlarını kayda alırken aktiften direkt olarak indirim yapmaktan kaçınıldığı durumlarda, bu azalmayı gösteren bir hesaba alacak yazılır. “Bu hesaplar, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı hesaplarında olduğu gibi “..... Karşılığı” sözcüğünü taşımaktadır.”¹²⁴ Değerleme karşılıkları hesapları, Bilançonun aktifinde hesap grubunun altında eksi (-) olarak (indirim olarak) gösterilen düzenleyici nitelikte hesaplardır. *Gider karşılıkları*, tahmini borçlar biçiminde de adlandırılmakta olup Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları, Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Maliyet Giderleri Karşılığı hesapları örnek gösterilebilir. *Yedek niteliğindeki karşılıklar*, karın tamamının dağıtılmayıp belirli amaç için işletmede bırakılması halinde kullanılmakta olup işletme sahibi haklarından olan bir özkaynak unsurudur. Kar Yedekleri Hasabı ve Özel Fonlar Hasabı örnek verilebilir.

TMS 37 kapsamında karşılık örnekleri şu biçimlerde karşımıza çıkmaktadır; *garantiler*, *çevre kirliliği*, *yeniden yapılandırma ve dava/icra karşılıkları*. *Garanti karşılıkları*, “satılan malın kullanıcı hatası dışında, üretim hatasından veya gerekli kalitenin sağlanmamasından dolayı ortaya çıkabilecek zararların, satıcı işletme tarafından karşılanması için ayrılan karşılıklardır.”¹²⁵ *Çevre kirliliği için ayrılan*

¹²³ Özgül Cemalcılar, ““Karşılıklar” Teriminin Yarattığı “Karışıklıklar””, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 4. Sayı, Mayıs 2001, s. 2

¹²⁴ Ögüz, a.g.t., s.61

¹²⁵ Ögüz, a.g.t., s.58

karşılıklar, şayet işletmenin herhangi bir çevre kirliliği hakkında düzenlediği bir çevre politikası varsa veya işletme tarafından geçerli bir çevre yasası ihlal edilmişse ayrılır. *Yeniden yapılandırma*, “yönetimin planladığı ve kontrol ettiği, işletme tarafından üstlenilen işin kapsamını veya işin yapılış yöntemini önemli ölçüde değiştiren bir programdır.”¹²⁶ TMS 37 ile yeniden yapılandırma karşılıklarının kötüye kullanılmaması amaçlanmaktadır. *Davalar ve icra karşılıkları*, işletmenin herhangi bir sebeple dava aşamasına gelmiş yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ihtimalinin bulunduğu durumlarda ayrılır.

“Yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması şeklinde açıklanabilir.”

“Sorumluluk doğuran olay, işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.”

“Hukuki yükümlülük, sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla), yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüktür.”

“Zımni kabulden doğan yükümlülük, geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olmasından kaynaklanan yükümlülüktür.”

“Koşullu yükümlülük veya borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür: (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi gerekmektedir.”

¹²⁶ Ögüz, a.g.t., s.59

Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasında birtakım farklar bulunmaktadır. Ödenip ödenmeyecekleri veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olmayan karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından bir koşula dayanmaktadır. Ancak, TMS 37'nin 12'nci maddesi uyarınca “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır.” Bir başka ifadeyle, “koşullu borç terimi tahakkuk kriterlerinin gereklerini karşılamayan borçlar için kullanılır.”¹²⁷ TMS 37 Madde 13 uyarınca, “karşılıklar, mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla).” “Koşullu borçlar, borç olarak muhasebeleştirilmezler; çünkü ya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası değildir ya da ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir.” “Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça finansal tablo dipnotlarında açıklanır.”¹²⁸ Koşullu borçlar, yükümlülüğün ifa edilmesi için gereken ödemenin muhtemel olmaması ve yükümlülük tutarının güvenilir biçimde belirlenememesi nedeniyle muhasebeleştirilemezler. “Çünkü henüz bir yükümlülüğün olup olmadığı belli değildir ya da geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirilmek için gereken kriterleri taşımamaktadır.”¹²⁹ Derdest davalar, işletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler, işletme lehinde ya da aleyhinde olan tazminat talepleri, verilen teminat mektupları ve kefaletler, varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi gibi benzeri olaylar, koşullu borç kapsamına girmektedir.

Özetlemek gerekirse; 1) Karşılıklar, zamanı ve tutarı belirsiz olan ve geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülükken, Koşullu Borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan olası yükümlülüklerdir. 2) Karşılıklı yükümlülük gerçekleşmişken, Koşullu Borçta henüz yükümlülük meydana gelmemiştir. 3)

¹²⁷ Ögüz, a.g.t., s.64

¹²⁸ Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.65

¹²⁹ Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.66

Karşılıklarda, kaynak çıkışı muhtemelken, Koşullu Borçlarda, muhtemel değildir. 4) Karşılıklar, tahakkuk ettirilebilirken, Koşullu Borçlar, tahakkuk ettirilememektedir. 5) Karşılık tutarı hakkında güvenilir bir tahmin yapılabilir ve ölçülebilir, ancak, Koşullu Borçlar hakkında güvenilir bir tahmin yapılamaz ve ölçülemez. 6) Karşılıklar, hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır aksi halde finansal tabloların dipnotlarında açıklanırken Koşullu Borçlar, finansal tabloların dipnotlarında açıklanmaktadır.

“Koşullu borçların ortaya çıkış nedenleri;

- Devam etmekte olan davalar
- İşletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler
- İşletme lehine ya da aleyhinde olan tazminat talepleri
- Verilen teminat mektupları ve kefaletler
- Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi ve benzeri olaylardır.”¹³⁰

“*Koşullu varlık*, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.” “Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir.”¹³¹ TMS 37’nin 31’inci maddesi uyarınca, işletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz. “Koşullu varlıklar finansal tablolarda yer almazlar, ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık olmaktan çıkar ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.” İşletmeye giriş kesin değil olası ise, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak söz konusu varlığın veya gelirin işletmeye girmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık artık koşullu varlık değildir ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Koşullu varlıklara örnek olarak;

- “Alınan teminatlar,
- Yaptırılan sigortalar,

¹³⁰ Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:1, Madde 41, Ek 2.)

¹³¹ Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.66

- Alınan iş garantileri,
- Bazı hakların devri sebebiyle doğacak alacakların tutarı ve tarihleri,
- İhtirazi kayıtla devlete ödenen paralardan geri alınma olasılığı yüksek olanlar,
- Lehte açılan davalar,
- Müracaat edilmiş olsun ya da olmasın alınacak olan devlet yardımları,
- Alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi gayri maddi haklar eğer maddi olmayan varlıklarda açıklanmamışsa, bu haklardan henüz kullanılmayan kısımlar¹³²

verilebilir.

“*Ekonomik anlamda dezavantajlı sözleşme*, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.” Sözleşme taraflarının her biri için hak ve yükümlülükler doğması ve bu durumun ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesi halinde, TMS 37 kapsamına girmekte ve finansal tablolara yansıtılması gereken bir borç doğmaktadır. TMS 37’nin 66’ncı maddesi uyarınca, “bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.” TMS 37 kapsamında, bu tip sözleşmeler, “sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler” biçiminde tanımlanmaktadır. “Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemekten kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanıdır.” “Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararların muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.”

¹³² Tosunoğlu, Cengiz, a.g.m., s.67

“Yeniden yapılandırma, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır. İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya söz konusu faaliyetin ifa şekliinden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur.”

2.3. Türkiye Muhasebe Standardı 37 Kapsamında Gider Niteliğindeki Tazminatlar (“Karşılıklar”)

Karşılık tutarının ölçülmesinde ve kayıtlara alınmasında dikkatle üzerinde durulması gereken bir durum ise tazminatlardır. Tazminatlar, TMS 37’de 53’üncü ve 58’inci maddeler arasında ele alınmıştır, ancak, buradaki tazminat, işletme kaynaklarına eklenen bir gelir niteliğinde olup bu çalışmanın konusuna giren gider kapsamında değildir.

Nitekim TMS 37 kapsamında, *“işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulacak ve muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemeyecektir.”* Bununla birlikte, TMS 37’nin 58’inci maddesi uyarınca, *“işletmenin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu yükümlülükler, söz konusu yükümlülüklerin diğer taraflar tarafından yerine getirilmesinin beklendiği ölçüde koşullu borçtur.”*

Dolayısıyla, TMS 37 kapsamında, bu çalışmanın konusuna giren işletmeden kaynak çıkışına sebebiyet veren nitelikteki tazminatlar “karşılıklar” olarak ifade edilmekte olup bu sebeple, karşılıklar konusu incelenecektir.

*“Tekdüzen Hesap Planı’na göre karşılık kavramı, ihtiyatlılık, sosyal sorumluluk, tam açıklama ve dönemsellik kavramlarının bir gereği olarak; gelecekteki muhtemel zarar, ziyan ve tazminatlardan dolayı aktif kıymetlerde ortaya çıkabilecek bir değer azalışına karşı temkinli davranılması olarak tanımlanmaktadır.”¹³³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 288’inci maddesi uyarınca karşılıklar, “*hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağ*” olarak tanımlanmaktadır. “Vergi mevzuatına göre alacaklar ile ilgili karşılık ayırabilmek için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ve de dava veya icra*

¹³³ Azzem Özkan, **“Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları”**, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 16. Sayı, 2000, s.180

safhası şartı aranırken; stoklarda ise karşılık ayırabilmek için en az %10 değer düşüklüğü ve takdir komisyonu kararı aranmaktadır.”¹³⁴

TMS 37’de yer alan tanımlar başlığı altında izah edildiği üzere, karşılıklar;

- “Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması”

durumlarında ayrılır ve finansal tablolara yansıtılırlar. Bu çerçevede, *mevcut yükümlülük, geçmişteki olay, ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları ve yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini* unsurlarını ayrı ayrı irdelemek gerekmektedir.

2.4. Karşılık Kavramının Unsurları

2.4.1. Mevcut yükümlülük

Geçmiş bir olay nedeniyle mevcut bir yükümlülüğün doğup doğmayacağı genellikle tahmin edilebilirdir. Ancak, nadiren de olsa, mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığı bazı durumlarda net olmayabilir. “Mevcut bir yükümlülüğün doğup doğmayacağı hususunun net olmadığı hallerde, eldeki kanıtlar ışığında, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksek ise, geçmişteki bir olayın bir yükümlülük doğurduğu kabul edilmektedir.” Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü kanıt da önceden elde edilen kanıtlara dahil edilmektedir. En nihayetinde, raporlama dönemi sonu itibarıyla;

- “mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden *fazla ise*, işletmenin finansal tablolarında muhasebe kaydı yapılır.”

¹³⁴ Hayrettin Usul, Figen Özer Keçe, “TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3. Cilt, 1. Sayı, 2016, s.51

- “mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden az ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunulur.”

2.4.2. Geçmişteki olay

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olayın, sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilebilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirme zorunluluğunun olması gerekir. Kaldı ki, bu zorunluluk, yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya olayın ilgili yükümlülüğün yerine getirileceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yaratmasıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması koşullarında ortaya çıkmaktadır. Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin zımnen kabul niteliğindeki eylemi nedeniyle daha sonra bir yükümlülük doğurabilmektedir.

“Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan borçlar, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut olan borçlardır.” “Finansal tablolarda işletmenin raporlama dönemi sonundaki finansal durumu gösterildiği için karşılıklar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir.” Gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut bir yükümlülük bulunmadığı için herhangi bir karşılık kaydı finansal tablolara yansıtılmaz. TMS 37 uyarınca, “çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu katlanılan temizleme maliyetleri ve cezalarda olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar örnek gösterilmektedir.”

2.4.3. Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilebilmesi için, sadece mevcut bir yükümlülüğün olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. TMS 37 kapsamında, “belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme

dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilirken mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanmaktadır.” “İşletmede çok sayıda ve benzer yükümlülük bulunması halinde, işletmeden kaynak çıkışı ihtimali ile ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınarak değerlendirilmelidir.”

2.4.4. Yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini

Genellikle, bir işletme olası sonuçları belirleyebilme imkânına sahiptir, bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayırırken yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunmalıdır. Çok nadir durumlarda, güvenilir bir tahmin yapılamaması halinde, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olduğunda bu borcun, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

2.5. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi ve Ölçme Yöntemleri

“Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarın en gerçekçi tahmin olması için, var olan bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktara ilişkin olması gerekmektedir.”¹³⁵ Tahminler, benzer olaylara ilişkin edinilen tecrübeler ve uzmanların görüş ve raporları çerçevesinde yapılır. Mevcut olay ve durumlara ilişkin riskler ve belirsizlikler, karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşma yolunda da dikkate alınmalıdır. Risk faktörü, borç tutarını arttırıcı bir fonksiyona sahipken, belirsizlik faktörü, tedbirli davranmaya teşvik etmektedir. Bu kapsamda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için öngörülen olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık ayrılır.

Karşılık tutarının tahmin edilebilmesi ve ölçülmesiyle ilgili TMS 37 kapsamında, *beklenen değer yöntemi*, *gerçekleşme olasılığı en muhtemel sonuç yöntemi* ve *bugünkü değer yöntemi* kullanılmaktadır.

¹³⁵ Neslihan Akça, Seçkin Gönen, “**Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi**”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 3. Cilt, 3. Sayı, 2015, s.93

Beklenen değer yönteminde, “karşılık tutarına ilişkin belirsizlikler, koşullara bağlı olmak suretiyle farklı biçimlerde ele alınmakta olup değerlendirme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük ile ilgili her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre oranlamak suretiyle tahmin edilmektedir.” Bu yöntemle göre, zarar olasılığının oranının değişmesine bağlı olarak karşılık tutarı da değişecektir. Süreklilik arz eden muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, aralığın orta noktası kullanılır.

Gerçekleşme olasılığı en muhtemel sonuç yönteminde, “diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur.”¹³⁶

Bugünkü değer yöntemine göre, “paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir.”¹³⁷ Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumlarda, karşılıklar iskonto edilmektedir ve kullanılan iskonto oranı ise, mevcut piyasa değerlendirmeleri ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oranıdır.

Sonuç olarak, karşılıklar, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılmaktadır. “Karşılıklar, en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu itibariyle gözden geçirilir ve buna göre düzeltilir.” “Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılığın iptal edilmesi gerekir.”

2.6. İşletmenin Tazminat Yükümlülüğü Kapsamında Karşılık Ayırmasının Muhasebeleştirilmesi Örneği

İşletmeden alınan ayıplı bir ürünün kullanılması sebebiyle bedenen zarar gören müşteri tarafından 2018 yılında işletmeye 100.000 TL tutarında tazminat davası açıldığını düşünelim. İşletme tarafından, söz konusu olaya emsal teşkil eden davalar incelenerek yargılamanın 2020 yılında sonuçlanacağı tahmin edilsin. Bu durumda, 2018 yılında yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır;

¹³⁶ Akça, Gönen, a.g.m., s.95

¹³⁷ Akça, Gönen, a.g.m., s.95

654 KARŞILIK GİDERLERİ	100.000	
479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI		100.000

Davanın 2020 yılında sonuçlanacağına muhtemel olması durumunda bilanço tarihi sonunda 31.12.2019 tarihindeki hesap kaydı ise şu şekilde yapılmalıdır;

479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	100.000	
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI		100.000

Akabinde, yargılamanın tahmin edilen tarihte sonuçlandığını ve işletmenin, mahkeme kararı ile davacıya 70.000 TL tazminat ödenmesine hükmettiğini varsayalım. Bu kapsamda, davanın sonuçlanması ile birlikte 2020 yılında yapılması gereken muhasebe kaydı ise şöyle olacaktır;

379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	100.000	
102 BANKALAR		70.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		30.000

Sonuç olarak, bu çalışmanın konusu olan tazminatların tabi olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi 3'üncü fıkrası gereğince, bir sonraki bölümde detaylı olarak anlatılacağı üzere, sonuçlanmamış ve ödenmemiş olan işle ilgili, zarar, ziyan ve tazminatlar kazancın tespitinde indirilememektedir. Bu nedenle, karşılık ayrılarak yazılan giderlerin kazanç tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda; 2018 yılında karşılık ayrılan 100.000 TL tutarındaki gider, kazanç tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. 2020 yılında gelir olarak kaydedilen 30.000 TL tutarındaki vergiye tabi meblağın kazanç tespitinde dikkate alınmaması gerekecektir. Buna göre, yapılacak söz konusu işlemlerin nazım hesaplar aracılığıyla takip edilmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BU ÇALIŞMANIN AMACI VE LİTERATÜR ÇALIŞMASI

3.1. Bu Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın en temel amacı, tazminat kavramını hukuki zemin çerçevesinde tanımlamak suretiyle kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında tazminatların hangi koşullar altında gider olarak kurum matrahının tespitinde indirim konusu yapılacağını doktrin, özelgeler ve yargı kararları çerçevesinde belirlemektir.

Tazminatların gider olarak matrahtan indirilmesi konusuna ilişkin olarak yapılan çalışmaların üzerine söz konusu konu hakkında yeniden bir çalışma ihtiyacı hissetmemin en önemli nedenleri şunlardır; İlk olarak eski tarihli olmaları ve güncelliklerini kaybetmeleri, ikincisi doktrinde yer alan çoğu görüş ve çalışmalara değinmemeleri, üçüncüsü yeteri kadar özelge ve yargı kararlarının incelenmediği, dördüncüsü incelenen özelge ve yargı kararlarının çoğunun güncel olmayışları ve son olarak yeni kanun değişiklikleri ile kanun koyucu tarafından ortaya konulan düzenleme ve müesseseler çerçevesinde tazminatların gider olarak değerlendirilmesi hususunun yetersizliği.

Bu çalışmada, daha önce yapılan çalışmalardan farklı olarak, tazminat kavramı yalnızca sorumluluk hukuku çerçevesinde incelenmemiş ayrıca muhasebe standartları kapsamında da tazminatın tanımı ve finansal raporlardaki yeri de izah edilmeye çalışılmıştır. Muhasebe standartlarının dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince uygulamada finansal tablolarda en sık karşılaşılan kıdem tazminatının yeri ve bir karşılık kalemi olarak gider vasfını taşıyıp taşımadığı ilgili özelge ve yargı kararlarınca ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Akabinde, tazminatların hangi koşullarda kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilemeyen gider vasfını taşıdığına ilişkin ilgili kanun maddeleri detaylı bir biçimde hem doktrin hem özelgeler hem de yargı kararları kapsamında ortaya konulmaya çalışılacaktır. Konuya ilişkin olarak, geniş bir çerçevede literatür taraması yapılmış olup doktrinde yer alan çalışmalar, bu çalışmada bir araya getirilerek yeknesaklık sağlanma amacı güdülmüştür. Dolayısıyla, geçmiş ve güncel bilgilerin yer aldığı kapsamlı bir çalışma yapılmaya çalışılmıştır.

Bununla birlikte, tazminatların gider olarak indirilebilmesinin şartları konuya ilişkin olarak gelir idaresinin verdiği özelgeler ve Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri'nin verdiği kararlar çerçevesinde irdelenerek uygulamadaki yaklaşımlar ve karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılacaktır. Bahsi geçen özelge ve kararların güncel ve konuya ilişkin olmasına önem verilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın önem arz ettiği bir diğer fark ise, ticari hayatta sıkça karşılaşılan tazminat ödemeleri (kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, işe başlatmama tazminatı, icra inkar tazminatı) ve tazminat ödemesine sebebiyet verebilecek müesseseler (ikale sözleşmeleri, arabuluculuk ilamları) ayrı ayrı doktrin, özelge ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmeleri amaçlanmıştır.

Sonuç olarak, bu çalışmanın güncel ve kapsamlı olma amacı güdüyor olması daha önce yapılan çalışmalara nazaran tazminatların gider olarak indirilmesi konusuna ilişkin olarak mevzuat ve literatürdeki son gelişmelerin, görüşlerin ve uygulamaların ele alınıyor olması ile önem arz etmektedir.

3.2. Literatür Taraması

Literatürde, bu çalışmada da faydalanılan birçok çalışma bulunmaktadır.

Erdem Utku ÇAKIR'ın “Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları” adlı yüksek lisans tez çalışmasında, tazminatlar sorumluluk hukuku kapsamında incelenmiş olup borçlar hukuku, medeni hukuk, iş hukuku ve icra iflas hukukundan kaynaklanan bazı tazminatların vergi hukukundaki sonuçları özelge ve yargı kararları ışığında incelenmiştir. Ancak, tazminatların gider olarak indirilmesine ilişkin doktrinde, özelge ve yargı kararlarında yer alan (ancak bu çalışmada yer verilen) tartışmalara yer verilmediği görülmektedir. Konunun, “Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları” olması nedeniyle de yalnızca tazminatların gider olarak indirilmesi konusuna da odaklanılmadığı tazminatların gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergisi ve damga vergisi karşısındaki durumları da incelendiğinden tazminatların gider olarak indirilmesi bakımından eksiklikler bulunmaktadır.

Recep BIYIK ve Aydın KIRATLI tarafından yapılan “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler” adlı çalışmada, yine GVK'nin 40'inci ve KVK'nin 11'inci maddelerinin tüm bentleri incelenmiş olup

tazminatların gelir ve kurumlar vergisinde nasıl indirim konusu yapılacağına ilişkin hem özalgeler hem de yargı kararları çerçevesinde inceleme yapılmıştır. Literatürde, tazminatların gider olarak indirilebilmesine ilişkin tartışmalara, özalgeler ve yargı kararları çerçevesinde, en çok yer veren ve en çok atıfta bulunulan bir çalışmadır. Ancak, bu çalışmada gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki kusursuz sorumluluğa ilişkin ayırım net bir biçimde ortaya konulamamıştır.

Altar Ömer ARPACI'nın "Kurum Matrahının Tespitinde Giderler" adlı çalışmasında, GVK'nin 40'inci ve KVK'nin 11'inci maddelerinin tüm bentleri incelenmiş olup GVK'nin 40'inci maddesi 3'üncü bendi ve KVK'nin 11'inci maddesi g bendi çerçevesinde tazminatların kurum matrahının tespitinde gider olarak indirilebilmesinin şartları ortaya konulmuş ancak Maliye Bakanlığı'nın ve yargının görüşlerine yeteri kadar yer verilmemiştir.

Yusuf KİLDİŞ'in "Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler: Danıştay Kararları, Özalgeler, Ülke Örnekleri" adlı çalışması, özalgeler, yargı kararları ve doktrinde yer alan çalışmalar özelinde tazminatların nasıl gider olarak matrahtan indirileceğini ortaya koymaktaysa da doktrinde yer alan eski çalışmalarda ortaya koyulan özalgeler ve yargı kararlarının tekrarlandığı görülmektedir. Doktrinde yer alan tartışmalara odaklanmaktansa uygulamada tazminatların gider olarak nasıl indirileceği üzerinde durulmuştur.

Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, Cenker GÖKER'in birlikte kaleme aldıkları "Vergi Hukuku" adlı çalışmalarında, yalnızca GVK ve KVK'nin kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin maddelerde yer alan hükümler tekrar edilmiştir.

Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK'in birlikte kaleme aldıkları "Türk Vergi Sistemi" adlı çalışmada, indirilmesi ödenmesine bağlı giderler başlığı altında değerlendirilmek suretiyle yine GVK ve KVK'nin kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin maddelerde yer alan hükümler tekrar edilmiş olup tazminatın gider olarak indirilebilmesinin koşulları belirtilmiştir. Ancak, yargı kararları ve özalgelere yer verilmemiştir.

Rüknettin KUMKALE'nin "Vergi Matrahını Düşürmek İçin Neleri Gider Yazabilirsiniz/Yazamazsınız?" adlı çalışmasında, kanunen kabul edilen ve edilmeyen

giderler ayrı ayrı incelenmiş olup kısa bilgilendirme amacı güdülmüştür. Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş kazası nedeniyle ödenen tazminatlar ve kıdem tazminatı karşılığı özel olarak incelenmiş ve tazminatın gider olarak indirilebilmesinin şartları belirtilmiştir. Ancak, bu çalışmanın hap bilgi vermeye yönelik olduğu doktrin ve yargı kararlarına değinilmediği ve yeterince özgelere yer verilmediği söylenebilecektir.

Volkan GÜZEL'in "Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi" adlı çalışmasında, tazminat kavramı ve vergi ile ilişkisi izah edilmek suretiyle tazminatların gider olarak indirilebilmesinin şartları ilgili kanun maddeleri incelenmek suretiyle irdelenmiştir. Ancak, yeterli özelge ve yargı kararına değinilmediği görülmektedir.

D. Erkan ATEŞLİ'nin "Ticari İşletmelerde Tazminat Ödemeleri ve Gider İlişkisi" adlı çalışmasında, özelge ve yargı kararları çerçevesinde tazminatların gider olarak indirilebilmesinin koşulları ve yapılacak muhasebe kaydı irdelenmiştir.

Cumhur İnan BİLEN'in "Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti" adlı çalışmasında, GVK ve KVK'nin kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin maddeleri irdelenmiştir.

Rıza BİLGİÇ'in İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Vergi Hukuku Platformu'nun kitap haline getirilen Kurumlar Vergisinin Güncel Sorunları hakkındaki 5. Ulusal Kongresi'ndeki "İndirilebilecek Giderlerde Yaşanan Sorunlar" konulu konuşmasında, tazminatların gider olarak indirilebilmesine ilişkin suç-kusur kavramları, arabuluculuk ilamları ve yabancı mahkeme ve hakem kararlarının tenfizi müessesesine değinilmiştir.

Oktay COŞGUN "Teşebbüs Sahibinin Kusursuz Sorumluluğu Halinde Ödenen Tazminatlar Gider Yazılabilir Mi?" adlı çalışmasında, suç ve kusur kavramlarının özelge ve yargı kararları çerçevesinde irdelenmesiyle birlikte adam çalıştırmanın sorumluluğu müessesesinin tazminatların gider olarak indirilmesi konusundaki yeri incelenmiştir.

A. Bumin DOĞRUSÖZ'ün "İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması" adlı çalışmasında, suç ve kusur kavramları özelge ve yargı kararları çerçevesinde irdelenmek suretiyle tazminatların gider olarak indirilmesindeki rolleri incelenmiştir.

Okan NETEK'in "Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" adlı çalışmasında, GVK ve KVK'nin kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin maddeleri irdelenmiştir.

Sedat ÖZEKEZ'in "Gelir ve Gider Olarak Tazminatların Vergisel Boyutu" adlı çalışmasında, gelir ve gider olarak tazminat irdelenmiş ve bazı özel nitelikli tazminatlar ayrı ayrı gider niteliğini taşıyıp taşımadıkları bakımından incelenmiştir.

Gürol PEKCAN'ın "Tazminatların Gider Yazılmasında Suç ve Kusur" adlı çalışmasında, tazminatların gider olarak indirilebilmesi bakımından suç ve kusur kavramlarını gelir idaresinin ve yargının görüşleri çerçevesinde irdeleyerek uygulamadaki tartışmalı durum değerlendirilmiştir.

Nevzat ŞENSES'in "İşe Başlatmama ve İhbar Tazminatlarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu" adlı çalışmasında, daha çok bahsi geçen tazminatların gelir vergisine tabi olup olmadıkları incelenmiş olup matrah tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Gökhan TOSUN'un "Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Ve Mali Karın Tespiti" adlı çalışmada, GVK ve KVK'nin kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin maddeleri irdelenmiştir.

Baki YEGEN'in "Türk Vergi Sisteminde Tazminatlar" adlı çalışmasında, tazminat kavramı borçlar ve vergi hukuku kapsamında irdelenerek tazminatların kanunen kabul edilen ve kabul edilmeyen gider olma koşulları özgelcer çerçevesinde değerlendirilmiştir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAZMINATLARIN GİDER OLARAK İNDİRİLMESİ

4.1. Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Safi Kurum Kazancı

“Kurumlar vergisinin matrahı, yükümlülerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancıdır.”¹³⁸ Nitekim 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) “*safi kurum kazancı*” başlıklı 6’ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı düzenlenmiş olup mezkûr madde hükmünün 2’nci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Başka bir ifadeyle, genel anlamda safi kurum kazancı GVK’nin ticari kazanç hükümleri uyarınca tespit olunmaktadır. Bu sebeple, GVK’nin kapsamında ticari kazanç ve tespitine genel olarak değinilecektir.

Öncelikle, “Ticari kazanç en genel şekliyle emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucunda oluşan katma değer olarak ortaya konabilir.”¹³⁹ Dolayısıyla, bir faaliyetin ticari faaliyet olarak sayılabilmesi için;

- “Emek ve sermayenin birlikte kullanımına dayalı olmalıdır,
- Devamlılık arz etmelidir,
- Faaliyet bir organizasyon dahilinde yapılmalı,
- Faaliyet gösteren müessese, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olmalıdır.”¹⁴⁰

Bilindiği üzere, GVK 37’nci madde hükmüne göre “Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar, ticari kazançtır”.¹⁴¹ GVK uyarınca, ticari kazanç tespiti gerçek ve basit usul olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

¹³⁸ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 28.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s.360

¹³⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 16.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 13.

¹⁴⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.13

¹⁴¹ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku: Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 17. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, 2016, s.141

GVK'nin 46'ncı maddesinde düzenlendiği üzere; "Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile, giderler ve satılan malların alış bedeli arasındaki müspet farktır."¹⁴² Yapılan faaliyetle ilgili olarak, ticari kazancın hesabı alış ve giderler ile hasılat tutarlarına göre yapılmaktadır. Nitekim basit usulde ticari kazançları tespit edilenler küçük çaplı ticaret ve sanat erbaplarıdır. Basit usule tabi olmanın genel, özel ve mutlak¹⁴³ olmak suretiyle üç farklı şart türleri vardır. Genel şartlar, GVK'nin 47'inci maddesinde düzenlenmiş olup bunlar; *kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerinin yıllık kira bedelinin belirli sınırı aşmaması ve ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamak* şeklindedir ve sayılan her bir şartın taşınması gereklidir. Özel şartlar ise aynı kanunun 48'inci maddesinde düzenlenmiş olup genel şartların tamamının taşınmasının yanı sıra *yapılan faaliyet türüne uygun olarak kanunda belirtilen iş hacmi sınırlarının aşılmamış olması* gerekmektedir. "Kanunda belirlenen yıllık alış, satış ve hasılat hadleri birinci ve ikinci sınıf tüccarların tespitindeki esaslara benzer şekilde belirlenmiştir."¹⁴⁴ GVK'nin 51'inci madde hükmünde basit usule tabi olmanın sınırları belirtilmiş olup genel ve özel şartları taşımanın yanında maddede sayılan kişilerden olmamak veya sayılı faaliyetlerle uğraşmamak gereklidir.

Gerçek usulde ticari kazanç tespiti ise kendi içinde bilanço esaslı ve işletme hesabı esaslı şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bilanço esasına göre ticari kazanç tespiti, GVK'nin 38'inci maddesinde düzenlenmiş olup "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" biçiminde izah edilmiştir. Aynı maddenin son fıkra hükmünde "Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." denilmek suretiyle ticari kazanç tespitinde indirilecek giderlerin ve kanunen gider kabul edilmeyen ödemelerin dikkate alınacağı ifade olunmuştur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine tabi şahıs ve sermaye şirketleri ile kurumlar vergisine tabi kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları birinci sınıf tüccarlar sayılmakla

¹⁴² Kalenderoğlu, a.g.e., s.147

¹⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.42

¹⁴⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.43

birlikte bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Nitekim VUK'vin 177'nci maddesi 4'üncü fıkrasında "Her türlü ticaret şirketleri" denilmek suretiyle birinci sınıf tüccarlar belirtilmiştir.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç tespiti, GVK'nin 39'uncu maddesinde düzenmiş ve ticari kazanç "bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark" olarak ifade edilmiştir. "Elde edilen hasılat; tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise; tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder."¹⁴⁵ "Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur."¹⁴⁶

Bahsedilen bilgiler ışığında, kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken yukarıda izah olunan usuller çerçevesinde kurum kazancı tespit edilmektedir ve kurumlar vergisine tabi şirketlerin/kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı vergilendirilmektedir. "Kazancın safi miktarı ise, bir hesap döneminde elde edilen gelirden kazancın elde edilmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder."¹⁴⁷ Nitekim safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlerden kastedilen kanunun kabul ettiği giderlerdir. Bu durumda, giderler bakımından kanun tarafından kabul edilen ve kabul edilmeyen giderler ayrımının yapılması gerekmektedir. Keza bu ayırım GVK'de ve KVK'de kurum kazancının tespitine ilişkin olarak indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler sayılmıştır.

4.2. Kanunen Kabul Edilen Tazminat Giderleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci Maddesi 1'inci Fıkrası 3'üncü Bendi)

Bilanço ve işletme hesabına göre ticari kazancın, elde edilen hasılatı, kanunların kabul ettiği giderlerin düşülmesi suretiyle tespit edildiği yukarıda ifade edilmişti. Kurumlar ve işletmeler açısından güdülen temel amacın gelir elde etmek olduğu göz önünde bulundurulduğunda gelir elde etmek uğruna yapılan giderlerin hangilerinin vergisel boyutta indirim konusu yapılabileceği oldukça önem arz etmektedir. Nitekim, "Gider, işletmelerin faaliyetlerini varlığını sürdürebilmesi için ve

¹⁴⁵ Altar Ömer Arpacı, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s.19

¹⁴⁶ Arpacı, a.g.e., s.19

¹⁴⁷ Arpacı, a.g.e., s.20

bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve veya tükettiği mal veya hizmetlerin parasal tutarıdır.”¹⁴⁸ Bir başka ifadeyle, “İşletmenin işlevlerinin (işletmenin faaliyetinin) yerine getirilmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliğini taşır.”¹⁴⁹ “Vergi hukukunun genel ilkesi gereği ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmayan bir giderin kazancın tespitinde gider olarak indirimi söz konusu olamayacağından, bu işlemlerden doğan tazminat ödemelerinin ticari kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.”¹⁵⁰ Kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında giderlerin rolünün oldukça büyük olduğu değerlendirildiğinde, indirilmesi gereken giderlerin indirilmeyip veyahut indirilmemesi gereken giderler indirilip matrah hesaplanırsa, hesaplanan vergi de haliyle hatalı olacaktır.

Bu hususta, kurum kazancının tespitinde kanunun indirilebilecek giderleri üç gruba ayırmak mümkündür; *GVK'nin 40'inci maddesinde belirtilen giderler, KVK'nin 8'inci, 9'uncu ve 10'uncu maddeleri ile diğer kanunlarda düzenlenen giderler*. “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelirin gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu, 38'inci maddesinde bilanço usulüne göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki fark olduğu, bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.”¹⁵¹ Kurum kazancı, ticari kazancın hesaplanmasıyla ilgili esaslara göre saptanacağından öncelikle bu giderler indirilmelidir.

GVK'nin 40'inci maddesinde sayılan giderler, kanunen gider olarak kabul edilmiş ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurumlar vergisi matrahından

¹⁴⁸ Yusuf Kıldış, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler: Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri**, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.12

¹⁴⁹ Kıldış, a.g.e., s.12

¹⁵⁰ Netek, a.g.m., s.54

¹⁵¹ Sedat Özekez, “**Gelir ve Gider Olarak Tazminatların Vergisel Boyutu**”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali ve Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, 2017 Kasım-Aralık Sayısı, s. 167

indirilmeleri mümkün olan giderlerdir. GVK'nin 40'ıncı madde hükmü uyarınca “ticari kazancın tespitinde bir giderin indirim olarak dikkate alınabilmesi için iki temel kriter belirleyici olmaktadır: 1. İndirime konu olacak giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, 2. Bu giderin VUK'de açıklandığı şekilde belgelendirilmesi.”¹⁵² Bu durumda, bu iki kriteri sağlayan giderler, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Bununla birlikte, bahsi geçen maddede yer alan ancak kabul edilebilirlik sınırını aşan giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılmakta ve kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır. “Ticari kazancın hesaplanmasında işletmenin işle ilgili olsa bile fiilen yaptığı değil kanunlarca indirilmesi öngörülen giderler dikkate alınır.”¹⁵³ “Bu koşullarda GVK'de ticari kazanç gerçek fiili gelir yerine gerçek kanuni gelir üzerine oturmuş olduğu görülmektedir.”¹⁵⁴

GVK'nin 40'ıncı maddesinde 10 bent halinde indirilebilecek giderler sayılmış olup aynı Kanun maddesinin 3'üncü fıkraya hükmünde bu çalışmanın esas konusu olan zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği ele alınmıştır. Ancak, bahsi geçen kanun hükmü uyarınca mükellef tarafından ödenen her tazminat gider olarak indirilemeyecektir. Nitekim anılan hükümde “İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar” ticari kazançtan gider olarak düşülebileceği düzenlenmiştir. Bu hususta, 193 sayılı Kanun'un 40'ıncı maddesi 3'üncü fıkraya hükmü uyarınca tazminatların gider olarak indirilmesi işle ilgili olmak şartına bağlanmak suretiyle mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak ticari kazancın tespitinde değerlendirilmektedir. “Madde kapsamında gider kaydedilecek tazminatın nakit olarak ödenmesi zorunlu değildir.”¹⁵⁵ Zarar, ziyan ve tazminatlar nakit olarak ödenmek suretiyle giderileceği gibi harcama yapılması yoluyla da gider olarak ticari kazancın tespitinde indirilebilir.

¹⁵² Cumhuriyet İnan Bilen, “**Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti**”, Vergi Dünyası Dergisi, 376. Sayı, Aralık 2012, s.13

¹⁵³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.25

¹⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.25

¹⁵⁵ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Güncellenmiş 6.Baskı, PriceWaterhouseCoopers Business School, Ankara, 2010, s.310

“Kurumlar vergisinin yükümlüsü olan kurumlar, Gelir Vergisi Kanununda yer alan giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen giderleri de gayrisafi gelirden indirebilirler.”¹⁵⁶ Nitekim, KVK’nin 8’inci, 9’uncu ve 10’uncu madde hükümlerinde kurum kazancının tespitinde mükelleflerin indirebilecekleri giderler sayılmış olup zarar, ziyan ve tazminatlara ilişkin olarak GVK’nin 40’ıncı madde hükmünün 3’üncü fıkrasına ek bir düzenleme getirilmemiştir. Bu durumda, KVK’de ilave hüküm getirmeye ihtiyaç duyulmaması, GVK’deki tazminatlara ilişkin mezkur hükmün safi kurum kazancının tespitinde indirilecek gider kapsamında yeterli görüldüğü anlaşılmaktadır.

4.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Tazminat Giderleri

Kanunen kabul edilmeyen gider nitelendirmesinden anlaşılması gereken, elbette ki kurumlar vergisi matrahının tespitinde gayrisafi kazançtan indirilemeyecek giderdir. Diğer bir deyişle, safi kurum kazancının tespitinde vergi kanunlarınca indirilmesine öngörülme-yen ödemeler şeklinde ifade edilebilir. “Kurumların vergi kanunlarına göre öngörülen safi kazancı tespit edilirken vergi kanunlarında öngörülen kanunen kabul edilmeyen giderlerin hasıllattan indirilmemesi, indirilmişlerse eklenmesi gerekir.”¹⁵⁷ Nitekim, kanun tarafından indirilebilecek gider olarak nitelendirilmemiş bir giderin veyahut kanunda indirilebilecek gider olarak belirtilmiş olmasına rağmen gider yazılma sınırı aşılması halinde kurum kazancından indirilmesi söz konusu olmamaktadır. “O halde, kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi matrahı belirlenirken indirilmesine izin verilmeyen dolayısıyla vergi matrahını korumayı amaçlayan giderler olmaktadır.”¹⁵⁸

Kanunen kabul edilen giderler açısından yukarıda yapılan üçlü ayrımı burada da yapmak mümkündür. Keza, *GVK’nin 41’inci maddesinde belirtilen giderler, KVK’nin 11’inci maddesi ile diğer kanunlarda düzenlenen giderler* şeklinde kanunen kabul edilmeyen giderler üç gruba ayrılmaktadır. GVK’nin 41’inci maddesinde sayılan giderler, kanunen gider olarak kabul edilemeyen ve kurumlar vergisi

¹⁵⁶ Öncel v.d., a.g.e., s.361

¹⁵⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.174

¹⁵⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.174

mükellefleri tarafından kurumlar vergisi matrahından indirilmeleri mümkün olmayan giderlerdir.

Kanunen indirilmesi kabul edilen giderler başlığı altında açıklandığı üzere, ticari kazancın tespitinde bir giderin indirilebilmesi için sağlanması gereken iki temel kriterin sağlanmaması durumunda söz konusu ödeme/gider kanunen kabul edilmeyen gider halini almış olur. “Diğer bir ifadeyle, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan ve VUK’de açıklandığı şekilde belgelendirilemeyen giderler safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.”¹⁵⁹

4.3.1. Gvk’nin 41’inci maddesi 2’inci, 6’ncı ve 10’uncu bentleri

GVK’nin 41’inci maddesinde 10 bent halinde sayılan giderler arasında 3 bent (2., 6. ve 10. bentler) bu çalışmayı ilgilendiren hususları içermektedir, kısacası tazminatlara ilişkin kanunen indirilemeyen giderleri kapsamaktadır. Birincisi, “*Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar*”, ikincisi “*Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)*” ve diğeri ise “*Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri*” biçiminde düzenlenen bentlerdir.

“Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar” GVK’nin mezkur maddesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak düzenlemiştir. “Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır.”¹⁶⁰ “Esas itibariyle bakıldığında söz konusu bent hükmü ile amaçlanan, işletme sahiplerinin kendisine, eşine veya küçük çocuklarına ücret vb. adlar altında ödemeler yapmak suretiyle muvazaalı bir şekilde vergilenebilir kazancı aşındırmasının

¹⁵⁹ Bilen, a.g.m., s.13

¹⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yayinlar/ticari-kazanclarin-gercek-usulde-vergilendirilmesi-rehberi-2007>, (Erişim) 27 Mayıs 2020.

önüne geçmektir.”¹⁶¹ “Diğer bir ifadeyle, bu düzenlemedeki eşe ve küçük çocuklara yapılan ödemelerin KKEG ilan edilmesi, bir tür vergi güvenlik müessesesi olarak düşünülebilir.”¹⁶²

Bahsi geçen bentte yer alan “küçük çocuk” ibaresinden ne anlaşılması gerektiği konusunda Türk Medeni Kanunu’nun ilgili hükümlerine başvurulduğunda 18 yaşını geçmemiş kişilerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bir görüşe göre, GVK’nin 32’nci maddesinde yer alan “*İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.*” biçimindeki ifadeler kapsamında öğrenimlerine devam eden 18 yaşını doldurmuş kişilerin 25 yaşına kadar çocuk sayıldıkları kabul edilmektedir.¹⁶³ Bu görüş çerçevesinde, 25 yaş üzerindeki çocuklara ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Ancak, bir başka görüş uyarınca, GVK’nin 41’inci maddesi 1’inci fıkra hükmünde “çocuk” tabiri kullanılırken 2’nci fıkra hükmünde “küçük çocuk” tabiri kullanıldığı ve küçük çocuk kavramının 18 yalını geçmemiş olanları ifade ettiği ve tahsillerine devam etseler dahi bu yaşı geçenlerin küçük çocuk sayılmayacağı kabul edilmiştir.¹⁶⁴ Dolayısıyla, 18 yaşından büyük çocuklara ödenen tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği görüşü savunulmuştur.¹⁶⁵

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) verilen bir özelgede¹⁶⁶, iş sahibinin çocuğuna ödenen ücretin gider yazılıp yazılmayacağı sorulmuş ve 23/10/2012 tarih ve 85 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin "10. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde "*Çocuk veya küçük çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup*

¹⁶¹ Okan Netek, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, 364. Sayı , Aralık 2011, s.51

¹⁶² Bilen, a.g.m., s.14

¹⁶³ Netek, a.g.m., s.52

¹⁶⁴ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.483

¹⁶⁵ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.483

¹⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.02.2015 tarih ve 38418978-120[40-14/8]-128 sayılı özelgesi

25 yaşını doldurmamış çocukları ifade eder." biçimindeki ifade uyarınca "25 yaş üzerindeki çocuklara yapılan ücret ödemelerinin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün" olduğu belirtilmiştir.

Bununla birlikte, GVK'nin 41'inci maddesindeki mezkûr hüküm de yer alan "eş" ibaresinin de yine GVK'nin 32'nci madde hükümden yola çıkılarak yasal evlilik bağı bulunan kişi olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır.

Ancak, "Bu bentte zikredilen tazminat kavramı, daha önce de değindiğimiz, bizim çalışma alanımızın dışında kalan ve sorumluluk hukuku kapsamında kullanılmayan, ücrete ek olarak veya ücretten ayrı olarak ödenen, teknik anlamda tazminat sayılmayan ödemelerdir."¹⁶⁷ Kaldı ki, GVK'nin 61'inci madde hükmünde ücretin tanımı yapılmış olup "ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde ifade edilerek ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği" hükmolunmuştur. Bu maddeden anlaşılacağı üzere buradaki tazminatın ücret mahiyetinde olduğu söylenebilecektir. Nitekim, aynı maddenin 21.03.2018 tarihinde eklenen 7'nci bendinde ise "Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar" yine ücret olarak sayılmıştır. Dolayısıyla bu madde hükmünde yer alan tazminatlar bünyesinde zarar ziyan barındırmamakta olup ücret mahiyetindedir ve bu çalışmanın kapsam alanı dışındadır.

Mezkur maddenin 6'ncı bendinden önce 10'uncu bent incelendiğinde görüleceği üzere, "Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri" kurumlar vergisi matrahına indirim konusu yapılamamaktadır. "Söz konusu

¹⁶⁷ Erdem Utku Çakır, Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Bursa, 2014, s.58, (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, 10 Mayıs 2020

düzenlemenin gerekçesi, gelir vergisi mükelleflerinin medyadaki tazminat ödenmesi sonucunu doğuracak fiil ve yayınlarının kişilik haklarını hedef alması ve kanunlara aykırı içerik taşıyan yayınlar olması ve bu tip ödemelerinin ticari kazancın elde edilmesiyle veya idame ettirilmesiyle bir ilgisi olmadığı şeklindeki görüştür.”¹⁶⁸ Nitekim yukarıda da izah edildiği üzere, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmayan bir gider kurum kazancından indirilemeyecek ve bunlardan kaynaklanan tazminatlarda haliyle gider olarak indirilemeyecektir. “Yaptıkları yayınlar nedeniyle, yayın kuruluşlarının mukavelenameye veya mahkeme kararına istinaden ödedikleri tazminatlar, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilir.”¹⁶⁹ “Kanunen gider yazılması için tazminatın bir yargı kararına dayanmasının önemi yoktur.”¹⁷⁰

Ancak, GVK'nin yukarıda bahsi geçen mezkur hükmü uyarınca, tazminatın, işletme sahibinin suçu nedeniyle doğmamış olması gerekmektedir. Öyle ki, GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendinde yer alan teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin hükümle bağlantılı bir biçimde, basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlarda da ödenen tazminatın teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu değerlendirilecektir. “Bu durumda, teşebbüs sahibinin ceza kavuşturmasını gerektiren bir fiili nedeniyle ödenen tazminatlar gider yazılamaz.”¹⁷¹

Kaldı ki, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 22.09.1987 tarihli, E. 1985/1622 ve K.1987/2581 sayılı kararında; “basın yayın alanını düzenleyen mevzuatın, herhangi bir ceza kavuşturmasına konu teşkil etmeksizin salt haber niteliğindeki yayınlar dolayısıyla kişilerin hukukunu koruduğunu belirterek, teşebbüs sahibinin ceza kavuşturmasına tabi bir suçundan bahsedilmediği durumda, hukuk mahkemesince hükmedilen tazminatın gider kaydedilebileceğine” karar verilmiştir.¹⁷²

GİB tarafından verilen bir özalgede¹⁷³, şirket tarafından üretilerek satılan televizyon programları nedeniyle, televizyon kanallarına Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK) tarafından kesilen cezaların televizyon kanalları tarafından şirkete

¹⁶⁸ Bilen, a.g.m., s.18

¹⁶⁹ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.316

¹⁷⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.184

¹⁷¹ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.316

¹⁷² Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.489

¹⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/314]-69772 sayılı özalgesi

yansıdığı ve şirket tarafından sözleşme uyarınca televizyon kanallarına bu kapsamda ödenen tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı sorulmuş olup “basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı televizyon kanallarına ödenen tutarın, televizyon kanalları ile yapılan sözleşmede cezai şart olarak öngörülse dahi, şirket tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmayacağı” ifade edilmiştir. RTÜK tarafından uygulanan cezai bir işlem söz konusu olduğundan yani GVK’nin 41’inci maddesi 6’ncı bendinde yer alan teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin hüküm uygulama alanı bulunmaktadır, bu sebeple sözleşmeye dayalı yapılan bir ödeme olsa da kurum kazancının tespitinde indirim tabi tutulamayacaktır.

GVK’nin 41’inci maddesi 6’ncü bent hükmü, çalışmamızı en çok ilgilendiren hüküm olmakla birlikte ileriki safhalarda da değinileceği üzere KVK’nin 11’inci maddesi g bendi ile paralellik arz etmektedir. Bu nedenle bahsi geçen bentler birlikte incelenecektir. “Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)” kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir. Bahsi geçen hükümde ilk etapta parantez içi hüküm değerlendirildiğinde, bünyesinde tazminat ödemesini öngören (cezai şart maddesi bulduran) sözleşmeler dolayısıyla ödenen tazminatlar gider olarak kurum kazancından indirilebileceği ifade edilmiştir. Burada değinilmesi gereken bir diğer husus şudur ki; “cezai şart ödemesinin, bazı hususlar oluştuğunda kendiliğinden devreye girmesi, yani ayrıca bir merci kararının (örneğin mahkeme kararı gibi) aranmayacağı hakkında akitte açık bir hükmün yer almış bulunmasıdır.”¹⁷⁴ Aksi bir durumda, sözleşmede yer almasına ve gerekli tüm şartları taşımasına rağmen, ödemenin gider kaydedilebilmesi için mahkeme kararı gerekecektir.¹⁷⁵

KVK’nin “*kabul edilmeyen indirimler*” başlıklı 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasının g bendinde ise, “sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının

¹⁷⁴ Arpacı, a.g.e., s.105

¹⁷⁵ Arpacı, a.g.e., s.105

suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacağı” hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "11.8. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri" başlıklı bölümünde; "Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz." açıklamasına yer verilmiştir.

Nitekim, GİB tarafından verilen bir özelgede¹⁷⁶, “yapılan palet alımına ilişkin sözleşmenin ilgili maddesi uyarınca belirtilen şartlara istinaden geciken mal bedeli üzerinden % 0,3 oranında ceza kesildiği, ilgili kurumun bu cezayı A4 kağıdına yazarak ödemelerden kesinti yaptığı ancak fatura düzenlemediği belirtilerek söz konusu cezanın indirim konusu yapıp yapılamayacağı” sorulmuş olup “kurumlar vergisi yönünden GVK 41’inci maddenin 6’ncı bendi uyarınca ve KVK’nin 11’inci maddesi g bendi uyarınca şirket tarafından yapılan ödeme, sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlardan olduğundan gider olarak indirilmesi mümkün bulunduğu ancak VUK uyarınca sözleşme kapsamında ödenen ceza ödemesinin, ödemeye dair makbuz, dekont vb. evrak ile tevsik edilmesi gerektiği ve bu belgelerin muhafaza edilerek istenildiğinde ibraz edileceği” ifade edilmiştir. Yine benzer bir özelgede¹⁷⁷, “asistanlık hizmetleri alanında faaliyet gösteren firmanın havayolu şirketlerinin kusurlarından kaynaklanan mağduriyetler dolayısıyla anılan şirketlere sigorta asistanlık hizmetleri verdiği, bilet bedeli dışında bir bedelle seyahat güvence programına dahil olan yolcuların ... Air ile yapacağı yolculuk esnasında gerçekleşecek muhtemel maddi ve manevi kayıplarının telafisi çerçevesinde ödemelerin ... A.Ş. ile imzalanmış olunan sözleşme uyarınca şirket tarafından yapıldığı belirtilerek anılan sözleşmeye istinaden yapılacak tazminat niteliğindeki ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı” sorulmuş olup “sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlardan olduğundan gider olarak indirilmesi mümkün bulunduğu ve bu

¹⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-240 özelgesi

¹⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 06.09.2013 tarih ve 11395140-019.01-1456 sayılı özelgesi

sebeple söz konusu ödemenin gider olarak indirilebileceği” izah edilmiştir. Başka bir özelgede¹⁷⁸ ise; “şirketin yüklenmiş olduğu kömür taşıma işinden dolayı ihale makamı ile sözleşme düzenlendiği ve düzenlenen ihale sözleşmesinin "Cezalar ve sözleşmenin feshi" başlıklı maddesinin, ilgili fıkralarına dayalı olarak hak ediş tablosunda gösterilen kesintiler toplamının, sözleşmeye ceza şartı olarak konulması nedeniyle ilgili dönem kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu” ifade edilmiştir.

Yine, Erzincan Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen bir özelgede¹⁷⁹, “mükellef ve iş yaptığı şirket arasında yapılan mal tedarik sözleşmesinde, ekmek teslimatı ile ilgili mükellef şirket tarafından kaynaklanan bir sorun olması nedeniyle ceza ödeneceğine ilişkin bir hüküm bulunması halinde, sözleşmeye istinaden ödenen bu cezaların GVK’nin 40’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 3’üncü bendine istinaden gider olarak dikkate alınabileceği, ancak, sözleşmede böyle bir hüküm bulunmaması halinde ise ödenen cezaların gider olarak indirilemeyeceği” belirtilmiştir.

Ancak, GİB tarafından verilen başka bir özelgede¹⁸⁰, optik satışı faaliyeti ile uğraşan firma ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) arasında yapılan anlaşma gereğince, ilgili kuruma reçete ekinde gönderilen garanti belgelerindeki bilgiler ile optik sisteminde yer alan garanti belgelerindeki bilgiler arasında uyumsuzluk olması nedeniyle Kurum tarafından ceza kesildiği belirtilerek, söz konusu cezaların, ticari kazançtan gider olarak indirilip indirilemeyeceği sorulmuş ve cevaben “sözleşme gereğince firma adına kesilen cezaların mukavelenameye istinaden ödenmiş olmasına rağmen, 40’inci maddenin 3’üncü fıkrası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı söz konusu *cezaların sözleşmede belirtilen hükümlere aykırı şekilde hareket edilmesi sebebiyle kesilmiş olmasından bahisle ticari kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmadığı*” yanıtı verilmiştir. Bu özelgede, ceza,

¹⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Kahrmanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.46.15.01-KVK-1-19 sayılı özelgesi

¹⁷⁹ Erzincan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 27.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.24.10.00-GVK-2010/41/6 sayılı özelgesi

¹⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.03.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-40-4/-142 sayılı özelgesi

* 28/3/2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle (4) numaralı bentten sonra gelmek üzere (5) numaralı bent eklenmiş ve diğer bent numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir. 2007 öncesine ilişkin bir karar olmasından mütevellit 6’ıncı bent 5’inci bent şeklinde tezahür etmektedir.

sözleşme kapsamında ödenmiş olmasına rağmen GİB tarafından gider olarak indirilemeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir. Söz konusu olayda para cezasını gerektiren fiilin, GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Yine bir başka özalgede ise (*İstanbul Defterdarlığı'nın 27.01.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-41/5-11198 sayılı özalgesi*), "...Müdürlüğü ile imza edilen sözleşme şartlarına uyulmadığından, başka deyişle Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/5. maddesinde belirtildiği üzere şahsi kusurdan kaynaklanan bir zarar niteliğinde olan, faturaların ödenmeyen kısmı nedeniyle oluşan zararın gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır."¹⁸¹ biçimindeki ifadelerle yine sözleşme şartlarına uyulmaması halinde oluşan zararın kanunen kabul edilemeyen gider olduğu belirtilmiştir. Yine başka bir özalgeyi incelediğimizde; SGK tarafından sözleşme hükümlerine uyulmaması nedeniyle kesilen cezaların indirim konusu yapıp yapılamayacağı sorulmuş ve "her ne kadar SGK ile yapmış olduğunuz sözleşmede cezai şart olarak düzenlenmiş olsa da, şirketinizin kusurlu davranması nedeniyle ortaya çıkan söz konusu cezaların idari para cezası mahiyetinde olduğu anlaşıldığından, anılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."¹⁸² biçiminde yanıt verildiği görülmektedir.

Ancak, başka bir özalgede¹⁸³, yol bakım ve onarım işlerini taşeron olarak taahhüt edilen *işlerin süresinde bitirilememesi nedeniyle* ödenen cezaların gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı sorulması üzerine yapım ve onarım işinin süresinde bitirilememesi nedeniyle *sözleşme hükmü uyarınca ödenen gecikme cezalarının indirim konusu yapılabileceği* görüşü verilmiştir.

Yine benzer konuda verilen özalgede¹⁸⁴, kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatif tarafından yapılan *inşaatın sözleşmede belirtilen süreyi aşması nedeniyle*, arsa sahiplerine *sözleşmeye istinaden ödenen tazminatlar*, kooperatifin kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların *kusurundan kaynaklanmamış olması*

¹⁸¹ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.328

¹⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/131]-444 sayılı özalgesi

¹⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]-2283 sayılı özalgesi

¹⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/378]-1182 sayılı özalgesi

şartıyla safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir.

Bu durumda anlaşılması gereken husus şudur; “Bu hüküm 40. Maddenin (3) numaralı bendinde yer alan ve işle ilgili olmak koşuluyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider kaydedilebileceğini öngören düzenlemeyle paralellik arz etmektedir.”¹⁸⁵ Dolayısıyla, GVK’nin 40’ıncı ve 41’inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, *işle ilgili olarak mukavelename/ilam/kanun emrine dayanılarak ödenmiş olsa da tazminat işletme sahibinin yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanıyorsa kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.*¹⁸⁶

Öyleyse, GVK’nin 41’inci maddesi 6’ncı bendi uyarınca, hangi cezai şart hükümleri kanunen kabul edilen gider olarak ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir sorusunun sorulması gerekmektedir. “İşletme bünyesinde ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak kaydedilmesi için ödemenin ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili olması ve işletme sahibinin kusuruna bağlı bulunmaması gerekmektedir.”¹⁸⁷

GİB’nin görüşlerini değerlendirdiğimizde, yukarıda bahsi geçen optik satışı faaliyeti ile iştigal eden firma hakkında verilen özelden anlaşılacağı üzere, GİB’nin “cezaların sözleşmede belirtilen hükümlere aykırı şekilde hareket edilmesi sebebiyle kesilmiş olmasından bahisle” ve dolayısıyla ödemenin ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili olmadığı kanaatiyle indirim konusu yapılamayacağı ifade edilmiş ve sözleşme hükümlerine aykırı davranma fiili GVK’nin 41’inci maddesi 6’ncı bendi kapsamında değerlendirilerek kanunen kabul edilmeyen gider nitelendirmesi yapılmıştır. Yukarıda değinilen başka bir özeldede de sözleşmede cezai şart olarak düzenlenmiş olsa da, şirketin kusurlu davranması nedeniyle ortaya çıkan söz konusu cezaların idari para cezası mahiyetinde olduğu ifade edilerek cezai şart, idari para cezası olarak nitelendirilmiş ve istisna kapsamından çıkarılmıştır.

¹⁸⁵ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.489

¹⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-15-32 sayılı özelgesi

¹⁸⁷ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.489

Ancak, doktrindeki bir görüşe göre, “Ticari faaliyetle ilgili olmak kaydı ile ve suç oluşturmamak koşulu ile sözleşmeye veya mahkemeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödenen tazminatların gider yazılabilmesi mümkündür.”¹⁸⁸ Yine, “Haksız fiilden kaynaklanan 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 oluşturmuyorsa, ödenen tazminat vergi uygulamaları açısından gider olarak değerlendirilebilir.”¹⁸⁹ Bir diğer görüşe göre, “Sözleşmeyle öngörülen şartların yerine getirilmemesi nedeniyle yine söz konusu sözleşmede yer alan cezai bir tazminatın ödenmesi halinde bu tazminatın gider yazılması mümkündür.”¹⁹⁰ Başka bir görüşte de, “İlgili tazminat sözleşmeye, kanun hükmüne veya mahkeme kararına dayansa bile teşebbüs sahibinin suçundan doğmuş ise ödenen tazminatların gider olarak kabulü mümkün olmadığının istisnasını cezai şartların oluşturduğu ve eğer taraflarca sözleşme başlangıcında cezai şart öngörüldüyse teşebbüs sahibinin suçundan dahi olsa gider olarak dikkate alınabileceği”¹⁹¹ görüşü savunulmuştur. Bir diğer görüşe göre ise, “mukavelenameden doğan bu tür tazminatların, masraf kaydı iş sahibinin kusurluluk durumu araştırılmaksızın kabul edilir, ancak, burada da, yukarıda açıklanan şartlar, işle ilgili olmak, muvazaa ihtiva etmemek gibi hususların geçerli olduğu bilinmelidir.”¹⁹² biçimindeki ifadelerle cezai şart kapsamında ödenen tazminatlarda iş sahibinin kusurlu olup olmadığının gözetilmeksizin gider olarak ticari kazançtan indirilebileceği görüşü savunulmuştur. Yine başka bir görüşe göre ise, “Madde de yer alan parantez içi ifade ile sözleşmelerde cezai şart olarak derpiş edilen (öngörülen) tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılmayacağı belirtilmek suretiyle, sözleşmeye istinaden ödenen tazminatların GVK md. 40/3’teki koşulları taşımak koşuluyla, gider olarak kaydedilebileceği belirtilmiştir.”¹⁹³ “Sözleşmelerde cezai şart olarak yer alan tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz. Bu nedenle sözleşmeden doğan bu tür

¹⁸⁸ Kildiş, a.g.e., s.70

¹⁸⁹ Kildiş, a.g.e., s.70

¹⁹⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.327

¹⁹¹ Özekez, a.g.m., s.170

¹⁹² Arpacı, a.g.e., s.105

¹⁹³ PDF Drive İnternet Sitesi, <https://tr.pdfdrive.com/gelir-kurumlar-ve-katma-de%20C4%9Ffer-vergisinde-kanunen-kabul-edilmeyen-giderler-d166580436.html>, (Erişim) 02.05.2020

tazminatlar iş sahibinin kusurluluk durumuna bakılmaksızın gider olarak dikkate alınabilir.”¹⁹⁴ Son olarak, “cezaî şart için alacaklının uğradığı zararı ispat etmesine gerek olmadığı, borcun ifa edilmemiş ya da eksik ifa edilmiş olmasının borçlunun kusuruna dayanıp dayanmadığının öneminin bulunmadığı belirtilmiş olup bu tip ödemelerin tamamının GVK ve KVK açısından gider yazılabileceği sonucu doğmaktadır.”¹⁹⁵

Bu durumda, görüleceği üzere, cezaî şart kapsamında yapılan ödemelerin gider olarak indirilmesi yönünde GİB ile doktrin arasında farklı görüşler benimsendiği anlaşılmaktadır.

Doktrindeki görüşler ve GİB'nin görüşü kapsamında bir değerlendirilme yapılırsa, VUK'nin 3'üncü maddesi A fıkrasının 2'nci bendinde yer alan “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü uyarınca GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendi parantez hükmünün lafzının açık olup olmadığı değerlendirilmelidir. “Yasanın sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa yasanın amacı ve özü araştırılacaktır.”¹⁹⁶ 143 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uyarınca,

“Madde metninde, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir.”¹⁹⁷

“Sözü edilen hükme ait kanun gerekçesinde; VUK.'nun da, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususunda bir hüküm mevcut olmadığından bu boşluğun mali yargı mercilerinin kararları ve idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışıldığı, Türk hukuk alanında ve yabancı

¹⁹⁴ D. Erkan Ateşli, “Ticari İşletmelerde Tazminat Ödemeleri Ve Gider İlişkisi”, E-Yaklaşım Dergisi, 91. Sayı, Temmuz 2000, s.3

¹⁹⁵ Volkan Güzel, “Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi”,(Erişim) http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2012-154-Tazminatlarin_Gider_Boyutunun_Irdelenmesi-Volkan_Guzel%20.pdf, s.72

¹⁹⁶ Öncel v.d., a.g.e., s.27

¹⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/node/88151>, (Erişim) 03.05.2020

memleketlerin vergi hukukunda yorumlanmanın ne şekilde yapılacağına kanun maddelerinde açıkça gösterildiği belirtilerek, hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ile batı ülkeleri vergi kanunlarında yorumlarla ilgili hükümlerin incelenmesi sonucunda "bilimsel yorumlama metodunun" vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır denilmektedir.¹⁹⁸ Nitekim 143 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’de ifade edildiği üzere, “Vergi Usul Kanununda yer verilen bu hükümle vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esas getirilmiş bulunmaktadır.”¹⁹⁹ Kaldı ki, bilimsel yorum metodu, “bilim insanlarıncı üniversite, akademi gibi bilimsel çevrelerde yapılan yorumdur”²⁰⁰ ve “*doktrin yorumu* da denilmektedir.”²⁰¹ “üstelik kanun değişikliklerinin yapılmasında yasama organına da ışık tutar, ancak bilimsel yorumlar uygulayıcıları bağlamaz.”²⁰² “Bu araştırmada başvurulacak yorum yöntemleri ise Vergi Usul Kanununda öngörülen tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleridir.”²⁰³

GİB’ye göre, kusurlu davranmak (sözleşmeye aykırı hareket etmek), cezai şart nedeniyle ödenen tazminat miktarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememesine neden olmaktadır. Ancak, cezai şartın özü itibariyle ne olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim cezai şart, “*borcun hiç ya da gereği gibi ifa edilmemesi halinde ödenmesi kararlaştırılan, ekonomik değeri haiz genellikle bir miktar para edimi*”²⁰⁴ şeklinde tanımlanabilir. Bununla birlikte, “*geçerli bir borcun ifa edilmemesi veya eksik ifa edilmesi halinde ödenmesi gerekli, parasal değer taşıyan ve hukuki bir işlemle kararlaştırılmış bir edimdir.*”²⁰⁵ Yargıtay 14. Hukuk Dairesi’nin 5.5.1999 tarihli E. 1999/2536 ve K. 1999/3371 sayılı kararı uyarınca, “Cezai şart, sözleşmenin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde borçlunun belirli miktar para ödeme taahhüdüdür. Cezai şartın üç amacı vardır. Bunlar, teminat ve ceza amacı,

¹⁹⁸ Vergi Dünyası İnternet Sitesi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/938>, (Erişim) 01.05.2020

¹⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/node/88151>, (Erişim) 03.05.2020

²⁰⁰ Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Şubat 2017, s.53

²⁰¹ Önen, a.g.e., s.53

²⁰² Önen, a.g.e., s.53

²⁰³ Öncel v.d., a.g.e., s.27

²⁰⁴ Ayça Akkayan Yıldırım, “**Cezai Şartın İşlevi Türk Ve Amerikan Hukukları Açısından Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Mecmuası, Cilt 61, Sayı 1-2, İstanbul, 2003, 364

²⁰⁵ Kadir Arıcı, “**Hizmet Akitlerine Cezai Şart Konulması**”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Ankara, 1991, s.32

tazminat amacı ve sözleşmeden dönme amacıdır. BK md. 158/f. 1 de düzenlenmiş olan seçimlik cezai şart uyarınca alacaklı, sözleşme gereği hiç ya da gereği gibi yerine getirilmediği takdirde ya edimin ifasını ya da cezai şartın ödenmesini isteyebilecektir. Burada teminat ve ceza amacı söz konusudur.”²⁰⁶

Kaldı ki, “Hukuki ilişkilerden kaynaklanan tazminat talepleri kural olarak borçlunun kusurlu olması şartına bağlanmış olup, cezası şart talebi açısından da esas itibarıyla bu temel ilkedен ayrılmış olduğu söylenemez.”²⁰⁷ “Zira, cezai şart ödeme borcunun doğabilmesi için akde aykırılığın yanı sıra, bu aykırılığın borçluya isnat edilebilecek bir kusura dayanması gerekir.”²⁰⁸ “Cezai şart borçlusunun cezai şartı ödeme yükümlülüğünün doğması için kusurlu olma şartı olmasına rağmen, alacaklının üzerinde borçlunun kusurluluğunu ispat yükü bulunmamaktadır.”²⁰⁹ “Borçluya isnat edilebilecek her türlü kusur borçlunun cezai şart borcundan sorumlu tutulması sonucunu neticelendirir.”²¹⁰ Dolayısıyla kusurun ağır ya da hafif olmasına bakılmaksızın, borcun hiç ya da gereği gibi ifa edilmemesi borçlunun kusurundan kaynaklanmamışsa, borçlunun cezai şarttan sorumluluğu da söz konusu olmamaktadır.²¹¹ Dolayısıyla, cezai şart müessesesini “kusur” unsurundan ayırmak mümkün olmamaktadır. Bünyesinde kusur unsurunu barındırmayan cezai şart hükmü cezai şartın özüne aykırılık teşkil etmektedir.

Bu hususta yargı merciinin görüşünün incelenmesi gerekmektedir.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi’nin 1. Vergi Dava Dairesi’nin 08.03.2018 tarihli E.2017/1535 ve K.2018/421 sayılı kararında yer alan, “Uyuşmazlığın çözümü için Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11/g maddesinde belirtilen “suç” kavramının kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Anılan Kanun’un 11/g maddesinde, “sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere” şeklinde yer alan istisna hükmünde belirtilen, “ceza” kavramından da anlaşılacağı üzere, cezanın, her durumda ceza hukukunda kavramı içerisinde ceza mahkemelerince bir suçun karşılığı olarak hükmedilmiş bir durum olmadığı, sözleşmedeki taahhütlerini,

²⁰⁶ Yıldırım, a.g.m., s.377

²⁰⁷ Hüseyin Ekinci, “Cezai Şart İlişkisinde Kusur Sorunu”, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 2, Sayı 8, Nisan 2007, s.22

²⁰⁸ Ekinci, a.g.m., s.22

²⁰⁹ Sebla Demirtaş, “Cezai Şart”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 84, Sayı 2, İstanbul, Mart 2010, s.854

²¹⁰ Ekinci, a.g.m., s.22

²¹¹ Ekinci, a.g.m., s.22

sözleşmede belirtilen şartlarda gerçekleşmemesinin karşılığında tazmin niteliğinde olabildiği gibi, suç fiilinin de mutlak anlamda ceza mahkemelerince tanımlanmış bir suç fiili olması gerekmemektedir.” biçimindeki ifadelerden anlaşıldığı üzere ceza şartı olarak konulan tazminatlardaki ceza kavramının yalnızca cezai kavuşturmayı ve cezai müeyyideyi gerektiren bir fiil olarak kastedilmediği sözleşmeye aykırı davranışın veya dolaylı yoldan teşebbüs sahibinin kusurunun da ceza kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Öyle ki, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesi durumunda öngörülen cezai şart neticesinde ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Elbette ki, ceza kanununca düzenlenen bir suç niteliği taşıyan cezalara ilişkin bir cezai şart konulamaz ve bunların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeleri de mümkün değildir.

Tüm bu bilgiler ışığında, mezkûr maddenin parantez hükmü “Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.” şeklinde olup teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim mezkûr bent, cezai mahiyetteki suç teşkil eden fiiller üzerinden ödenen tazminatları kanunen kabul edilen gider kapsamının dışında tutmaktadır. Kısacası, söz konusu ilgili bent hükmünün parantez içi belirlemesinde ise bent hükmünün istisnası niteliğinde bir düzenlemeye yer verilmektedir. Parantez içi hükümde ise ceza şartı olarak öngörülen tazminatların cezai mahiyeti olmayan dolayısıyla, yukarıda açıklandığı üzere, ceza kavuşturmasını gerektirmeyen suç fiili kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir. Buna göre akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat olarak sayılmamalı, dolayısıyla bu mahiyette ödenen tazminatların gider olarak indirimine müsaade edilmelidir. GİB’nin cezai şartı kusurdan bağımsız bir tazminat ödemesi olarak görmesinin kabulü mümkün değildir. Hem doktrin hem de yargı merciinin görüşleri ışığında da görüleceği üzere, cezai şart olarak sözleşmede öngörülen tazminatların, herhangi bir kusur varlığının olup olmamasına bakılmaksızın kanunen kabul edilen gider olarak kurum kazancının tespitinde indirilmesi gerekmektedir.

4.3.2. Kvk'nin 11'inci maddesi (g) ve (h) bentleri

GVK uyarınca kanunen kabul edilmeyen giderlerin incelenmesinin akabinde KVK uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyen giderleri ele almak gerekmektedir. KVK'nin 11'inci maddesinde 10 bent halinde sayılan giderler arasında 2 bent bu çalışmayı ilgilendiren hususları içermektedir. Birincisi, KVK'nin 11'inci maddesinin g bendinde “*Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri*” kanunen kabul edilmeyen gider olarak düzenlenmiştir. Diğer bent ise, h bendi olup “*Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri*” biçiminde düzenlenmek suretiyle bahsi geçen giderlerin indirilmesinin kabulünün mümkün olmadığı hükmolunmuştur.

“Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri” kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Nitekim Bu hüküm GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendi ile paralellik göstermektedir.

GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendinin parantez hükmü haricindeki hüküm incelendiğinde, kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere, “Düzenlemede yer alan teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, teşebbüs sahibinin ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiil nedeniyle ödenen tazminatlar olarak kabul edilmektedir.”²¹² Burada ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiilden kastedilmek istenen; kısacası, “suç, ceza kanununun ihlalden, daha açık bir ifadeyle ceza kanunu tarafından öngörülen emir veya yasağın ihlalden ibarettir.”²¹³ O halde, “İşletme sahibinin ceza kovuşturmasını gerektirmeyen, ticari hayatın normal akışı içerisinde işlenen bütün suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu kapsamda

²¹² Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.326

²¹³ Nevzat Toroslu, Haluk Toroslu, **Ceza Hukuku: Genel Kısım**, 21. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ocak 2015, s.92

düşünülmemektedir.”²¹⁴ En nihayetinde, “iş ahlakına ve mesleki kurallara uymayan davranışlar ile tacirin basiretli bir iş adamı olarak gerekli özeni göstermemesinden doğan tazminatlar giderleştirilemez.”²¹⁵ “Ancak, işletme sahibinin, şahsi kusuru olmamasına rağmen, Borçlar Kanunu’nun istihdam edenlerin kusursuz mesuliyetini öngören hükümler çerçevesinde sorumlu sayılarak ödemek zorunda kaldığı zarar-ziyan ve tazminatlar, buna neden olan fiilin doğmaması için kendisine düşen gerekli bütün tedbirlerin alınmış olması şartıyla gider yazılabilir.”²¹⁶

Suç ve Kusur Kavramı

Hem GVK’nin hem de KVK’nin mezkur hükümlerinde yer alan suç kavramı yukarıda açıklandığı üzere ceza kavuşturmasını gerektiren bir fiil olarak tanımlanmasına rağmen, “Kanun metni açıkça “suçtan doğan maddi ve manevi zarar” dediği halde Gelir İdaresi bu yorumu genişletmiş ve yalnızca suçtan kaynaklanan değil kusurdan doğan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin de gider yazılamayacağı yönünde hakim görüş oluşturmuştur.”²¹⁷ “Uygulamada idari anlayışı yansıtan pek çok özalgede ise, kanunun lafzi yorumu ile çelişir şekilde, kusur kavramı esas alınmıştır.”²¹⁸

Nitekim, GİB tarafından verilen bir özalgede²¹⁹, “ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılmasının şart olduğu ve işle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılamayacağı” ifade edilmiştir. Başka bir özalgede²²⁰, “ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için; işle ilgili olması, sözleşmeye/ilama/kanun emrine istinaden ödenmesi ve söz konusu zararın *teşebbüs sahibinin kusurundan* doğmamış olması gerektiği belirtilmiştir. Yine bir başka

²¹⁴ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.489

²¹⁵ Arpacı, a.g.e., s.106

²¹⁶ Arpacı, a.g.e., s.106

²¹⁷ Gürol Pekcan, “Tazminatların Gider Yazılmasında Suç ve Kusur”, İzmir Dayanışma, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, İzmir, 17 Ocak 2020, 1. Sayı, Aralık 2019, s.76

²¹⁸ Bumin Doğrusöz İnternet Sitesi, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/suca-dayali-tazminatlarin-giderlestrlmes>, (Erişim) 10 Mayıs 2020

²¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özalgesi

²²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/4-82 sayılı özalgesi

özelgede²²¹ ise, kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamayacağı” yanıtı mükellefe verilmiştir.

Yukarıda yer verilen özelgelerden yola çıkılarak gelir idaresinin suç ve kusur kavramlarının aynı kavramlar olduğu yönünde görüşe sahip olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumun nedeninin KVK’nin ilgili madde hükmünün gerekçesi olduğu görüşleri savunulmaktadır²²², nitekim “KVK md. 11/g’nin madde gerekçesinde hukuk kavramları son derece özensiz olarak kullanılmış olup, bir yerde “suç sayılan filler ”den, bir yerinde de “kusur sayılan haller ”den söz etmektedir.”²²³

KVK’nin 11’inci maddesi g bendinin gerekçesi,

“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.”²²⁴

biçiminde olup kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının hem suçlarından hem de kusurlarından doğan tazminatların gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir. Kanun maddesinde yalnızca suç kavramının geçiyor olması, ancak; gerekçesinde ise suç ve kusur kavramlarının bir arada kullanılarak tazminatların gider olarak indirilmesinde bu iki kavramın olumsuz etkisi olduğu ifade edilmiştir. Peki kanunun lafzında yalnızca suç kavramı geçerken neden gerekçesinde hem suç hem de kusur kavramı birlikte kullanılmaktadır? Kanun koyucunun maksadı, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve

²²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.02.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-56738 sayılı özelgesi

²²² Rıza Bilgiç, “İndirilebilecek Giderlerde Yaşanan Sorunlar”, Kurumlar Vergisinin Güncel Sorunları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Vergi Hukuku Platformu Tarafından Düzenlenen VEHUP 5. Ulusal Kongresi, ed. Gülsen Güneş ve diğerleri, 1. Baskı, İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, Haziran 2019, s.159

²²³ Bumin Doğrusöz İnternet Sitesi, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/suca-dayali-tazminatlarin-giderlestrlmes>, (Erişim) 10 Mayıs 2020

²²⁴ TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=40553&pkanunnumarasi=5520>, (Erişim) 17.05.2020

çalışanlarının kusurları dolayısıyla ödenen tazminatların gider olarak indirilmesinin önüne geçmek idi ise “Neden kanun maddesinde zikredilen suç kavramının anlamı kusur kavramını da kapsayacak şekilde genişletildi?” sorusu akla gelecektir.

Bu durumda, Danıştay’ın sergilediği tutumu ele almak gerekecektir. Nitekim, “Danıştay 3. Dairesi’nin 5.4.1995 gün ve E.1994/2892 K.1995/1147 sayılı kararında, bir iş kazası nedeniyle işçisine kusuru oranında mahkeme kararına göre tazminat ödeyen ve ödemediği tazminatı gider 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 hükmetmiştir.”²²⁵ Yine anılan karara benzer “Danıştay 4. Dairesi E.2009/9288 K.2012/1705 sayı ve 2.5.2012 tarihli kararında “Cumhuriyet Savcılığı’na takipsizlik kararına konu edilen bir iş kazasında, işverenin İş Mahkemesi’nce %80 kusurlu bulunması *dolayısıyla işçisine ödendiği tazminatın tamamının, olayda suçun söz konusu olmaması sebebiyle gider yazılabileceği*” yönündeki yerel mahkeme kararını onamıştır.”²²⁶ Danıştay 3. Dairesi’nin daha sonraki 10.10.2000 tarihli, E.1999/2328 ve K.2000/3144 sayılı kararında ise; “*tazminatın davacının kusurundan kaynaklandığı hususun mahkeme kararıyla sabit bulunduğundan bahisle, bu miktarın gider olarak indirilmesinin kabul edilmediği anlaşılmakta ise de, teşebbüs sahibi hakkında iş kazası sonucu ceza mahkemesinde dava açılıp açılmadığı, açılmış ise de davacının bu iş kazası sonucunda hüküm giyip giymediği hususları araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken* noksan incelemeye dayalı olarak verilen mahkeme kararında yasak isabet görülmemiştir.” biçimindeki ifadelerle suç ve kusur kavramlarının farklı olduğuna değinilerek suç kavramının ceza kavuşturmasını ve sonucunda cezai müeyyideyi gerektiren bir fiil olduğu ifade edilmiştir. Yine, Danıştay 4. Dairesi’nin 23.03.2015 tarihli, E.2014/7036 ve K.2015/951 sayılı kararında suç kavramı, “*Hukuka aykırı bir fiil, kanun tarafından tarif edilerek bir müeyyideye bağlanmış ise o fiil suç niteliğini kazanmaktadır.*” biçiminde tanımlanmıştır.

²²⁵ Bumin Doğrusöz İnternet Sitesi, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/suca-dayali-tazminatlarin-gderlestrlmes>, (Erişim) 10 Mayıs 2020

²²⁶ Bumin Doğrusöz İnternet Sitesi, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/suca-dayali-tazminatlarin-gderlestrlmes>, (Erişim) 10 Mayıs 2020

Ancak, Danıştay 4. Dairesinin yakın tarihli başka bir kararlarında, görüş değişikliğine gidildiği anlaşılmakta olup suç ve kusur kavramlarının aynı şekilde yorumlandığı görülmektedir.

Nitekim, “Ankara 2. Vergi Mahkemesi (E.2010/1571 K.2011/2159 T.25.11.2011) “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” gerekçesi ile bir şirketin iş kazası nedeniyle yargı kararına istinaden ödediği tazminatın suç teşkil etmemesine rağmen gider yazılmasını esas alan tarhiyata karşı açılan davayı reddetmiştir.”²²⁷ “Bu karar Danıştay 4. Dairesi’nin E.2012/574 K.2016/668 sayı ve 23.2.2016 günlü kararı ile onanmış, karar düzeltme talebi ile E.2016/15062 K.2018/2136 sayı ve 1.3.2018 günlü Karar ile reddedilmiştir.”²²⁸

Danıştay 4. Dairesi’nin 17.02.2016 tarihli E.2015/4138 ve K.2016/571 sayılı kararında, “İncelenen dosyada, *davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminat* ödemesini gider kaydetmek suretiyle kurum kazancını eksik tespit ettiği hususunda sayılı kararı doğrultusunda ödenen tazminatların gider olarak yazıldığı anlaşılmaktadır.*tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp, tazminat ödemesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile*, anılan Kanun hükmü uyarınca söz konusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır.” biçimindeki ifadelerle GVK’nin 41’inci maddesi 6’ncı bendi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bahsi geçen kararın tazminatın gider olarak indirilmesi hususu hakkındaki kısmına ilişkin iki üye tarafından verilen karşı oy ile birlikte verildiğinin belirtilmesi gerekmekte olup anılan karşı oy gerekçesinde ise, “...41 inci maddesinin 6 ncı bendinde ise; *teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır*. Uyuşmazlık konusu olayda; söz konusu *ödenen tazminatın ilama dayalı bir tazminat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve*

²²⁷ Pekcan, a.g.m., s.76

²²⁸ Pekcan, a.g.m., s.77

indirilmesinin yerinde olduğu” şeklinde verilen kararın aksi bir görüş ortaya koyularak ilama ve teşebbüs sahibinin kusuruna dayalı ödenen tazminatların gider olarak indirilmesi gerektiği görüşü savunulmuştur.

Kaldı ki, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 20.09.2017 tarihli E.2017/558 ve K.2017/1387 sayılı kararında, “tazminat ödemelerinin ölümlü ve yaralamalı kazalardan kaynaklandığı, iş hukukunda, iş sağlığı ve güvenliği anlamında karşılaşılan ölüm ve yaralanmayla sonuçlanan iş kazalarına sebep olan sorumluların hem hukuki hem de cezai sorumluluğun bulunduğu, ayrıca *tazminat ödemesine neden olan fiilin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmadığı*, bu durumda, davacı şirketin iş kazalarından dolayı ödediği tazminatların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. Maddesinin birinci fıkrasının 6. Bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. Maddesinin 1/g bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından” biçimindeki ifadelerle Ankara 4. Vergi Mahkemesi’nin 30.12.2016 tarihli E.2016/1007 ve K.2016/1835 sayılı davanın reddi kararı hukuku uygun bulunarak onanmıştır.

Çok yakın tarihli bir kararı incelediğimizde ise, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 11.03.2020 tarihli E.2019/1660 ve K.2020/247 sayılı kararında, “...*mevzuat hükümlerinin lafzından, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının sadece “suçlarından” kaynaklı maddi ve manevi zarar tazminat giderinin indirim olarak kabul edilemeyeceği sonucu çıksa da, kanun koyucunun, tazminata konu suç kavramına Kurumlar Vergisi Kanununun 11/g maddesi hükmünün gerekçesinde açıklık getirdiği, kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin “kusurlarından” doğan tazminatların işle ilgili olsa dahi indirim konusu yapılamayacağının belirtildiği, kanunların lafzı ve hukuku ile bir bütün olduğu göz önüne alındığında, suç kavramını, sadece ceza hukuku anlamında karşılık bulan eylemler olarak tanımlamanın ve bununla sınırlamanın, kanun koyucunun madde ile öngördüğü amacı tam olarak karşılamayacağı açık olduğundan ve ilgili maddede suç fiilini işleyenler sayılırken ceza hukuku anlamında cezalandırılmayacağı açık olan tüzel kişiliği bulunan kurumun kendisinin de sayıldığı dikkate alındığında, madde ile öngörülen “tazminata konu suç” kavramının kusuru da içine alan geniş bir kavram olduğu ve tazminat ödemesine sebep olan fiilin iş sahibinin kusurundan*

kaynaklanması durumunda da ilgili madde kapsamında indirim konusu yapılamayacak giderler arasında değerlendirileceğinin kabulü gerektiğinden,” biçiminde ifade edilerek tüzel kişilik olan kurumun kendisinin ceza muhakemesini gerektiren bir fiil nedeniyle cezai müeyyideye sebebiyet verilecek bir durumun söz konusu olamayacağından bahisle KVK uyarınca suç kavramının kusur kavramını da içine alan geniş bir kavram olarak değerlendirildiği belirtilmiştir.

Yine, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 08.03.2018 tarihli E.2017/1535 ve K.2018/421 sayılı kararında, “Nitekim kurumlar Vergisi Kanununun 11/g maddesinde, suç fiilini işleyenler sayılırken, gerçek kişi olan kurumun ortakları, yöneticileri ve çalışanlarının yanı sıra, *ancak gerçek kişiler için ifası mümkün olan tüzel kişiler için ise ifası mümkün olmayan cezalarla cezalandırılmayacağı açık olan tüzel kişiliği bulunan kurumun kendisinin de sayıldığı dikkate alındığında, kanunun tanımladığı suç fiilinin sadece, ceza mahkemelerince tayin edilen suç fiillerine ilişkin olmayıp, kurumun tüzel kişiliğine de atfedilecek nitelikte olan, sorumluluk gerektiren hususlarda oluşan ve tazmini gereken fiilleri de kapsadığı sonucuna varılmıştır.*” biçimindeki ifadelerle gerçek kişi olmayan tüzel kişiliği haiz kurumun kanun maddesinde sayılmasının kanun maddesinde yer alan suç ifadesinin yalnızca ceza mahkemelerince tayin edilen fiiller kapsamında değerlendirilmediğinin gerekçesi olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, Danıştay'ın gelir idaresinin görüşü doğrultusunda bir tutum sergilemeye başladığı görülmektedir. Nitekim, KVK'nin 11'inci maddesi g bendinin gerekçesinde kanun koyucu iradesini açıkça ortaya koymak suretiyle suç ve kusur kavramlarını birleştirmiş ve suç kavramının kusur kavramını da kapsadığı ifade edilmiştir. Ancak, kanun koyucunun bu hususta açık olup kusurdan kaynaklanan tazminat ödemelerini de kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirecekse kanun maddesi suç ve kusurlarından dolayı ödenen tazminatlar şeklinde düzenlenmeliydi. Bu sebeple, mükellef aleyhine kabul edilen bu tutumun aksine kusurlu bir fiilin işlendiği sabit olsa dahi kusur suça dönüşmediği sürece tazminatın gider olarak indirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Kaldı ki, suç ve kusur kavramlarının farklı kavramlar olduğu izahtan varestede olup suç, kanunun ceza yaptırımını tehdidi altında koyduğu müeyyideye aykırı davranış şeklinde tanımlanmakta ancak kusur, haksız fiilin kurucu unsuru olarak değerlendirilerek kişinin iradesi olup

olmaksızın göstermesi gereken tedbiri dikkate almaksızın meydana gelen sonuç olarak nitelendirilmektedir.²²⁹ Başka bir ifadeyle, “Kusur, kısaca ve kabaca “bilerek veya bilmeyerek bir fiili gereği gibi yapmamak veya gerekli özeni göstermemek” şeklinde tanımlanabilir.”²³⁰ Haksız fiillerin suç teşkil etmesi için kanunda öngörülen bir ceza normunu ihlal etmesi gerekmektedir. O halde, “suç” kavramından anlaşılması gerekenin ceza kavuşturmasını gerektiren ve ceza normunu ihlal eden fiildir ve kusur, haksız fiilin bir unsuru olduğundan her zaman bir suç teşkil etmemektedir. Bu nedenle, ilama, sözleşmeye veya kanun emrine dayalı olarak ödenen tazminatlar, tazminata sebep olan fiiller suç oluşturmadıkça kusurdan kaynaklanan tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmelidir. Ancak, uygulamada, hem yargının hem de gelir idaresinin görüşü kusurlu davranış neticesinde ödenen tazminatların gider olarak indirilemeyeceği yönündedir. Her ne kadar suç ve kusur kavramları farklı anlam ve sonuçlar ihtiva etseler de, kanun koyucunun iradesi çerçevesinde hareket etmek gerekliliği nedeniyle mezkûr hüküm çerçevesinde ceza mahkemelerince bir ihlali öngören suç kavramı ile kusur kavramlarını bir kabul ederek kurum kazancının tespitinde gider indirimi yapmak gerekmektedir.

KVK'nin 11'inci maddesi 1'inci fıkrası h bendi uyarınca, “Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri” de GVK'nin 41'inci maddesi 10'ununcu bendi ile aynı kapsamda olup, yukarıda detaylıca açıklanmış olduğu üzere, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Tüm bunların ışığında, kanunen kabul edilmeyen giderler GVK ve KVK kapsamında değerlendirilmiş olup ticari kazancın vergilendirilmesi sırasında indirimi kabul edilmeyen giderler, kurum kazancının vergilendirilmesi sırasında da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı ve KVK'nin 15'inci maddesi kapsamında yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde eklenerek kurumlar vergisine tabi tutulacağı sonucuna varılmaktadır.

²²⁹ Bilgiç, a.g.e., s.160

²³⁰ A. Bumin Doğrusöz, “İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması”, Yaklaşım Dergisi, 187. Sayı, Temmuz 2008, s.187

Bununla beraber, kanunen kabul edilmeyen giderlerin kurumlar vergisine tabi tutulmasında, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefleri açısından herhangi bir ayırım söz konusu değildir.

4.4. Tazminatın Gider Olarak İndirilebilmesinin Koşulları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi 3'üncü fıkra hükmü kapsamında tazminatların gider olarak indirilebilmesi için zarar, ziyan ve tazminatın;

- *İşle ilgili olması,*
- *Mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanması,*
- *İşletme Sahibinin/Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının suçlarından kaynaklanmaması*
- *Ödenmiş olması gerekmektedir.*

Bu kapsamda, bahsi geçen şartları özelge ve yargı kararları çerçevesinde ele almak gerekmektedir.

4.4.1. İşle ilgili olması

Zarar, ziyan ve tazminatların *işle ilgi olması* şartını öncelikle değerlendirdiğimizde; mükellef tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatın mükellefin faaliyet alanı ile alakalı olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, “masraf kaydedilebilmesi için, yapılan giderin, ticari kazancın “elde edilmesi ve idame ettirilmesi” ile ilgili olması gerekmektedir.”²³¹ İşle ilgili olmayan tazminatın, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanması halinde bile gider olarak kabul edilmesi ve ticari kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. “Ödemenin işle ilgili olmasından anlaşılması gereken, şahsi bir nitelik taşıması ve işletme sahibinin kusurundan kaynaklanmaması gerektiğidir.”²³² Aynı zamanda, mükellefin ticari faaliyetinin normal icapları ile ilgili olması şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Ayrıca yapılan ödemenin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığını tayin ederken iki ölçüt göz önünde bulundurulmaktadır; birincisi, ödenen tazminat ile ticari kazancın elde edilmesi/idame ettirilmesi arasında bir illiyet

²³¹ Arpacı, a.g.e., s.104

²³² Arpacı, a.g.e., s.104

bağı bulunması gerektiği ve ikincisi ise ödenen tazminat ile ticari kazancın büyüklüğü arasında makul bir oranın söz konusu olmasıdır.²³³

GİB tarafından verilen aboneliği şirket adına olmayan su ve elektrik faturalarının vergi kanunları karşısındaki durumuna ilişkin verilen özalgede²³⁴, “şirketin kiracı olarak faaliyette bulunduğu işyerinin aboneliği eski kiracı adına kayıtlı olan elektrik ve su bedellerinin faaliyette bulunulan döneme ve işyerine ait olması, şirketin ticari faaliyetiyle ilgili olarak kullanılmış olması ve şirket tarafından ödendiğinin ilgili kurumlardan alınacak belgelerle kati olarak tevsiki kaydıyla, söz konusu tutarların tahakkuk ettiği dönem itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider indirilebileceği; diğer taraftan, süresinde ödenmeyen su tüketim bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle uygulanan vade farkları işle ilgili olarak mukavelemeye göre ödenen tazminat niteliğinde olacağından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği” ifade edilmiştir.

Bir diğer özalgede²³⁵ ise, “yurt dışındaki işyerinin kapanması sonucu işten çıkarılan işçilere ödenen tazminat ve diğer turaların Türkiye'deki kurum kazancının tespitinde gider kaydedilip kaydedilemeyeceği” sorulması üzerine “yapılan işin KVK'nin 5'inci maddesi h bendi ile paralel olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna” kapsamına girdiği ve KVK'nin yine 5'ici maddesi 3'üncü fıkrasında ise kurumların *kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmediği belirtilerek yurt dışındaki inşaat faaliyetlerini yürütmek amacıyla açılan işyerinde çalıştırmak üzere istihdam edilen işçilere mahkeme kararları sonucu ödenen kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve ödenmemiş çeşitli izin ücretleri ile diğer giderlerinizin istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmekte olup, bu giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen ticari kazançtan indirimi mümkün olmadığı” yanıtı verilmiştir.*

²³³ Arpacı, a.g.e., s.104

²³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2016 tarih ve 62030549-120[40-2014/556]-135676 sayılı özalgesi

²³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 64597866-125[5-2013]-48 sayılı özalgesi

Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nin 20.03.2017 tarih, E.2016/945 ve K.2017/403 sayılı kararında; "Uyuşmazlıkta, taşınmaz ipoteği tesisi suretiyle borcuna kefil olunan şirket ile davacı arasında ortaklık ilişkisi bulunduğu ve davacının taşınmaz ipoteğinden kaynaklanan kefalet sorumluluğunun ortaklık ilişkisinin sona ermesine rağmen devam ettiğinin adli yargı kararı ile tespit edildiği ihtilafsızdır. 6102 sayılı TTK'de, *ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerden sayıldığından ve tacirin borçlarının ticari olmasının esas olduğu belirtildiğinden; davacı ve bir dönem ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirket arasındaki iş ve işlemlerin de ticari iş olarak kabulü gerekir. Bu durumda, teminat ilişkisinden kaynaklanan ve yargı kararı üzerine ödenen tutar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinin 3. Bendi uyarınca, "işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar" kapsamına girdiğinden; dava konusu tahakkuk işleminde yasaya aykırılık bulunduğu sonucuna varılmıştır."* biçimindeki ifadelerle davacı ve bir dönem ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirket arasındaki iş ve işlemlerin ticari iş olarak kabul edilmesiyle ödenen tutarın GVK'nin mezkûr maddesi kapsamına girerek gider olarak indirilmesi uygun bulunmuştur. Nitekim anılan karar Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 21.09.2017 tarih, E.2017/856 ve K.2017/1405 sayılı karar ile onanmıştır.

Danıştay 9. Dairesi'nin 16.09.2003 tarihli, E.2000/5095 ve K.2003/4379 sayılı kararında, iki firma arasında yaşanan ticari uyuşmazlık sonucu dava sürecinin başlamasının akabinde Yargıtay aşamasında taraflar arasında anlaşma sağlanarak davadan feragat edilmesi ve bu feragatlerin karşılığında ABD Doları bazında bir ödeme yapılması kararlaştırılmıştır. "Bu anlaşma gereği ödenen paralar, işletmenin faaliyeti ve ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olduğundan, karşı tarafça da gelir yazıldığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3'üncü maddesi kapsamında gider yazılması yasalara uygundur."²³⁶ biçiminde karar verilerek bir tarafın gelirinin bir tarafın giderini oluşturması gerektiğinin altı çizilerek söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilebileceği belirtilmiştir.

4.4.2. Mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanması

²³⁶ Kildiş, a.g.e, s.74

Ticari kazancın tespitinde işletmeler tarafından ödenen tazminatların GVK'nin 40'ıncı maddesi 3'üncü bendi kapsamında gider olarak indirilebilmesi için mukavelenameye (sözleşmeye), ilama veya kanun emrine dayanarak ödenmiş olması gerekmektedir.

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesinin (3) numaralı bendinde geçen *mukavele kavramı*, ortaklığın faaliyet konusuna göre akdedilen iş mukavelelerini kapsar.”²³⁷ Sözleşme yazılı olmalıdır. Sözlü yapılan sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar gider olarak dikkate alınmayacaktır.²³⁸ “Mukaveleye dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatın gider kaydedilebilmesi için öncelikle taraflar arasında muteber bir mukavelenin tanzim edilmiş olması gerekir.”²³⁹

Uygulamada, tazminat yükümlülüğünün doğduğu uyuşmazlıklar dava konusu edilmek üzere mahkemenin vereceği nihai karar ile daha fazla tazminat ödeme ihtimalinin doğacağı ve yargılamanın uzun süreceği düşüncesiyle sulh yoluyla uyuşmazlık çözümlenmeye çalışılmaktadır. Uyuşmazlığın ortaya çıkmasından sonra yapılan bu tür sözleşmeler “*sulhname*” adını almaktadır. “*Başlangıçta yapılmamış, sonradan yapılan sulh anlaşması gereği ödenen tazminatlar gider yazılamaz.*”²⁴⁰

Nitekim, GİB tarafından verilen özalgede²⁴¹, “iş kazası nedeniyle ve iş gören veya varislerinin açtıkları dava sonucu beklenmeksizin sulh yoluyla ödenecek tazminatların kurumlar vergisi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı” hususu sorulmuş ve “gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan *sulh yoluyla ödenen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği*” yanıtı verilmiştir.

Kaldı ki, yine GİB tarafından verilen bir özalgede²⁴², “firma aleyhinde açılan dava dosyasındaki hak ve taleplerden vazgeçilmesine ilişkin olarak anlaşma ve ibranamenin düzenlendiği belirtilerek anılan şirkete davadan vazgeçme bedeli olarak

²³⁷ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.311

²³⁸ Arpacı, a.g.e., s.104

²³⁹ Arpacı, a.g.e., s.104

²⁴⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.311

²⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özalgesi

²⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-40-9-1015 sayılı özalgesi

ödenen tutarın, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı” hususu sorulmuş ve “sulh name niteliğindeki ibraname ve anlaşmaya istinaden davadan vazgeçme bedeli olarak ödenen tutarın, düzenlenen mukaveleye istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminat niteliğinde olmaması nedeniyle kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeyeceği” yanıtı verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi’nin 25.12.2018 tarihli E.2014/2522 ve K.2018/14932 sayılı kararında;

“Dosyanın incelenmesinden; bina inşaatı ve gayrimenkul pazarlama faaliyetiyle iştigal eden davacı şirket ile arsa sahibi gerçek kişi arasında 28/05/2007 tarihinde “Hasılat Paylaşımli Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapımı ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi”nin akdedildiği, bu sözleşme ile İstanbul Esenyurt’ta 3 etaptan oluşan bir inşaat projesine başlanıldığı, ancak “zemin problemi nedeniyle maliyetlerin öngörülen tutarı aşması ve bölgede çok sayıda konut arzının olması nedeniyle de planlanan satış hacmine ulaşamayacağı dolayısıyla, durumun şirket için karlı olmaktan çıktığından” bahisle 1. etabın tamamlanmasını müteakiben 2. ve 3. etaplara başlanılmadan projenin durdurulduğu ve 16/05/2012 tarihinde yapılan “Fesih, İbra ve Sulh Sözleşmesi” ile daha önce imzalanan sözleşmede belirtilen tazminat ödemesinden vazgeçilmesi karşılığında arsa sahibi ile anlaşmaya varılarak, 28.494.296,91 TL tazminatın ödenmesinin kararlaştırıldığı, söz konusu tutarın gider olarak dikkate alınması gerektiği ihtirazi kaydı ile verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden ihtirazi kayıt dikkate alınmayarak dönem mali zararının ihtirazi kayda konu tutarda azaltılması üzerine de bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Dosya mündericatından da anlaşılacağı üzere, davacı kurum tarafından arsa sahibine ödenen ve gider indirimine esas alınan tazminat tutarının, işin başlangıcında yapılan “mukavelename”ye değil, başlangıçta yapılan mukavelenamenin karşılıklı feshi sonrası yapılan yeni mukavelenameye dayandığında ihtilaf bulunmamaktadır.

Hal böyle olunca, davacı kurum tarafından, kurum kazancının tespitinde esas aldığı tazminat ödemesiyle ilgili giderin mesnedi mukavelename, Gelir Vergisi Kanununun 40/3. maddesinde düzenlenen türden bir sözleşme olarak kabul edilmeyeceğinden, işin başlangıcında yapılan sözleşme gereği olmayan mezkûr ödemenin (tazminatın) “gider indirimine esas alınması” ihtirazi kaydıyla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı açılan davanın kabulüne yönelik temyize konu Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” biçimindeki ifadelerle işin başlangıcında tanzim edilmiş olmak kaydı ile sözleşme uyarınca ödenen tazminatların gider yazılabileceği”

ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, GVK’nin 40’ıncı maddesi 3’üncü fıkrası kapsamında sözleşme olarak değerlendirilmemekte olup sulhnameler nedeniyle ödenen tazminatlar gider olarak indirilemeyecektir.

GVK'nin 40'inci maddesi 3'üncü fıkrasında yer alan *ilam kavramından*, mahkeme kararı ile tazminat ödemesine hükmedilmesi hali anlaşılması gerekmektedir.²⁴³ Başka bir ifadeyle, “ödeme emri verir nitelikteki ilamlardır.”²⁴⁴ “Örneğin zarar tespitine yönelik mahkeme kararları bu anlamda ilam kabul edilerek ödenen tazminat gider yazılamaz.”²⁴⁵

Nitekim, GİB tarafından verilen bir özelgede²⁴⁶, “iş kazası geçirmeleri sonucu SGK tarafından işçilere ödenen iş göremezlik tazminatı ve tedavi yardımının bir kısmının işverene rücu edildiği, *işlem yargı aşamasında iken davadan vazgeçilerek söz konusu ödemelerin 6111 Sayılı Kanun kapsamında yapılandırılarak ödendiği* belirtilmiş olup söz konusu ödemelerin gider yazılıp yazılmayacağı” sorulmuş ve cevaben “ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için; işle ilgili olması, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi ve söz konusu zararın teşebbüs sahibinin kusurundan doğmamış olması gerektiği ifade edilerek *mukavelename, ilam veya kanun emri olmaksızın ödenen tazminatların gider yazılması mümkün olmadığı* bu nedenle mahkeme kararına dayanmadan iş kazası geçiren işçiler için Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen tutarların gider olarak indirilemeyeceği” yanıtı verilmiştir.

Yine, başka bir özelgede²⁴⁷, “şirkette çalışan işçinin, iş kazası geçirmesi sonucu şirket aleyhine tazminat davası açması üzerine dava görülmekte iken davacı taraf ile anlaşılması dolayısıyla mahkeme kararı ile *konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmesi nedeniyle ödenen tazminatın GVK 40'inci maddesi 3'üncü fıkrası kapsamında gider olarak indirilemeyeceği*” görüşü bildirilmiştir.

Yine GİB tarafından verilen özelgede²⁴⁸, “maden ocağında meydana gelen grizu patlaması nedeniyle gerçekleşen iş kazası sonucunda hayatını kaybedenlerin eş ve çocuklarının açtıkları maddi ve manevi tazminat davası sonucu Asliye

²⁴³ Arpacı, a.g.e., s.104

²⁴⁴ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.311

²⁴⁵ Arpacı, a.g.e., s.104

²⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve 38418978-120[40-12/5]-287 sayılı özelgesi

²⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/4-82 sayılı özelgesi

²⁴⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2414 sayılı özelgesi

Hukuk Mahkemesinin İş Mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar sonucunda şirket tarafından maddi ve manevi tazminat ödendiği belirtilerek söz konusu tazminatların gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı” sorulmuş ve “*mahkeme kararı ile tarafların tazminat miktarında anlaşmış olmaları nedeniyle* taraflar arasındaki sulhun onaylanmasına karar verildiğinden, şirket tarafından ödenen tazminat tutarlarının safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunduğu” ifade edilmiştir.

Bir başka özelgede²⁴⁹ ise, “kiralanan şube iş yerinden sözleşme süresi bitmeden şube faaliyetini sonlandırdığı, kira sözleşmesinde yer alan madde nedeniyle ödenmesi gereken kira tutarının yerine getirilmesi için kiraya veren tarafından konunun dava edildiği ve davanın şirket tarafından kaybedilmesi nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen kiranın işle ilgili olarak mahkeme kararına istinaden ödenen kira tazminatı niteliğinde olup gider olarak indirilebileceği” ifade edilmiştir.

“Öte yandan ödeme emri verir nitelikteki ilamın Türkiye’deki bir mahkemeye ait olması zorunlu değildir.”²⁵⁰ Kaldı ki, *tanıma veya tenfiz kararı* ile yurt dışındaki mahkemelerce veya hakem/hakem kurullarınca (tahkim) verilen kararlar uyarınca ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir.

5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun’un (MÖHUK) tenfiz kararı başlıklı yabancı mahkemelerce verilmiş ilamların tenfizine ilişkin 50’nci maddesinin ilk fıkrası, “*Yabancı mahkemelerden hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilâmların Türkiye’de icra olunabilmesi yetkili Türk mahkemesi tarafından tenfiz kararı verilmesine bağlıdır.*” şeklinde olup aynı Kanun’un yabancı hakem kararlarının tenfizine ilişkin 60’ıncı maddesinin ilk fıkrası ise, “*Kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış veya taraflar için bağlayıcı olan yabancı hakem kararları tenfiz edilebilir.*” biçimindedir. Yine, aynı Kanun’un 63’üncü maddesinde ise “*Yabancı hakem kararlarının tanınması da tenfizine ilişkin hükümlere tâbidir.*” biçimindeki hüküm yer almaktadır.

²⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.10.2018 tarih ve 62030549-120[40-2018/1081]-E.904777 sayılı özelgesi

²⁵⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.311

Her iki madde incelendiğinde, değerlendirilmesi gereken husus tenfiz'in yabancı mahkeme ve hakem kararlarının icra edilebilirliği açısından bir ön koşul oluşturup oluşturmadığıdır. MÖHUK'nin 50'nci maddesinde *yabancı mahkeme kararlarının* Türkiye'de *icra edilebilmesinin* yetkili Türk Mahkemesi tarafından *tenfiz kararı verilmesine bağlı* denilmekteyken MÖHUK'nin 60'ıncı maddesinde ise icra kabiliyeti kazanmış *hakem kararları tenfiz edilebilir* şeklinde ifade edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak doktrindeki görüşlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir görüşe göre, “*Yabancı hakem kararlarının verildiği ülkeden başka bir ülkede etki doğurması isteniyorsa bu kararın o ülkede tanınması ve tenfizi gerekir.*”²⁵¹ Ancak, her hakem kararının tanınması ve tenfizi mümkün olmadığı iddia edilmektedir. Nitekim, “*Hakem kararının yabancı hakem kararı olup olmadığı konusunda tarafların vatandaşlığı, hakemlerin milliyeti, hakem kararının verildiği yer, hakem kararının otoritesi altında verildiği konu kriterleri kullanılmıştır.*”²⁵² Dolayısıyla, *hakem kararlarının taraflar arasında icra edilebilir olması için tanıma ve tenfiz kurumlarına ihtiyaç duyulmamakta ancak kararın uygulama alanı bulacağı ülke kurumlarınca kararın icrası gerekiyorsa o ülke yetkili mahkemelerince tanınması ve tenfizi gerektiği ifade edilmektedir.*

MÖHUK'nin 60'ıncı maddesi uyarınca kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış veya taraflar için bağlayıcı olan yabancı hakem kararlarının tenfizi mümkün olup “bir yabancı hakem kararının Türkiye’de hüküm ve sonuç doğurması, bu kararın Türkiye’de tenfizine karar verilmesine bağlanmıştır.”²⁵³

Bir başka görüşe göre, “*Tahkim yargılaması taraf iradesinden kaynaklanan bir yargılama olması nedeniyle, bu yargılama sonunda verilen hakem kararının gereğinin taraflarca yerine getirilmesi beklenmektedir.*”²⁵⁴ “Eğer taraflar, hakem kararını kendi

²⁵¹ Adnan Deynekli, “**Türkiye’de Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizinde Karşılaşılan Sorunlar**”, International Conference On Eurasian Economies, 2013, s.894, <https://www.avekon.org/papers/806.pdf>, (Erişim) 04.06.2020

²⁵² Adnan Deynekli, a.g.m, s.899

²⁵³ Yasemin Taşdemir, “**Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi**”, Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ed. A.Selçuk Özgenç, 4. Cilt, 1. Sayı, Temmuz 2016, Sakarya, s.121

²⁵⁴ Seyhan Selçuk, “**Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Verilen Hakem Kararlarının İcrası**”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 140. Sayı, 2019 Ocak-Şubat, s.116

rızalarıyla yerine getirmezlerse, bu noktada kararın gereğinin cebri icra yoluyla yerine getirilmesi gündeme gelir.”²⁵⁵

MÖHUK'nin 60'ıncı maddesinin gerekçesi incelendiğinde, “*Milletlerarası tenfiz hukukunda, milletlerarası veya yabancı hakem mahkemelerinin kararlarının tanınması ve tenfizinde, hakem kararının taraflar için "bağlayıcı (binding)" olması, o kararın tanıma ve icrası için yeterli kabul edilmekte, ayrıca ilgili devlet hukukuna göre kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış olması aranmamaktadır. Bu gelişmeye uygun olarak, milletlerarası hakem kararlarının tanınması ve tenfizini kolaylaştırmayı hedef alan ve milletlerarası hakem kararlarının tanınması ve tenfizinde genellikle tek başına kullanılan, hakem kararlarının "taraflar için bağlayıcı olması" şartı, maddenin birinci fıkrasına eklenmiştir.*” biçimindeki ifadelerle bağlayıcılık şartının tanıma ve tenfiz müessesesindeki önemi vurgulandığı görülmektedir.

“Bağlayıcılık kavramı ile tahkim anlaşmasında tarafların hakem kararı ile ilgili olarak, hakem kararının nihai veya kesin sayılacağı yahut derhal uygulanacağı veyahut geçerli olduğu ölçüde tarafların temyiz yoluna başvurmadan vazgeçmiş sayılacaklarını kararlaştırmaları anlaşılmaktadır.”²⁵⁶

Nitekim, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 31.03.2016 tarihli, E.2016/895 ve K.2016/2050 sayılı kararında “*Yabancı mahkemelerden veya hakem heyetlerinden hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilâmların Türkiye'de icra olunabilmesi yetkili Türk Mahkemeleri tarafından tenfiz kararı verilmesine bağlıdır.*” biçiminde hüküm kurularak yabancı hakem kararlarının icrasının yetkili Türk mahkemelerince verilecek tenfiz kararı ile mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Yargıtay 23.Hukuk Dairesi'nin 02.12.2015 tarih, E.2015/596 ve K.2015/783 sayılı kararında, “*O halde, 4686 sayılı Yasa'nın 15. maddesi hükmü gereğince takibe dayanak Hakem Heyeti Kararının icra takibine konu edilebilmesi için Asliye Hukuk Mahkeme'since onaylanmış olması gerektiğinden, Mahkeme'ce takibe*

²⁵⁵ Selçuk, a.g.m., s.116

²⁵⁶ Taşdemir, a.g.m., s.121

dayanak ilamın kesinleşip kesinleşmediği araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir.”²⁵⁷

biçiminde hüküm kurulmuştur.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 10.02.2012 tarihli, E.2010/1 ve K.2012/1 sayılı kararında, “*yabancı mahkeme ya da hakem kararının tenfizine karar verilirken yabancı kararın Türkiye’de infaz edilmesi halinde meydana gelecek sonuçların Türk kamu düzenini ihlal edip etmeyeceğinin araştırılması gerektiği ve yabancı mahkeme veya hakem kararının tenfizi neticesinde kamu düzenine aykırı sonuçların doğması halinde yabancı mahkeme kararının tenfiz edilemeyeceği*” ifade edilmiştir.

Ancak, yakın tarihli İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 27.02.2018 tarih, E.2017/2808 ve K.2018/459 sayılı kararı ile İstanbul 13. Vergi Mahkemesi’nin 20.02.2017 tarih, E.2015/265 ve K.2017/511 sayılı ve yetkili mahkeme tarafından tenfiz edilmemiş tahkim kararı uyarınca ödenen tazminatın gider yazılamayacağına ilişkin idari uygulama (Adana Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün aşağıda yer alan özelgesi) nedeniyle ihtirazı kayıtlı ödenen verginin iptali ve yasal faizi ile iadesi konulu davanın kabulü kararı onanmış olup bahsi geçen ilk derece mahkemesi kararında, “Ticari ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlık hakkında verilen tazminata ilişkin yabancı tahkim kararlarının taraflar arasında karşılıklı rıza ile yerine getirilmesi halinde, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanununun 58. maddesi gereğince Türk Mahkemelerinden, tahkim kararının tanınması ya da tenfizine yönelik bir karar alınmasına gerek bulunmamaktadır. Diğer yandan yukarıda belirtilen sözleşme ve tahkim kararından; ödenen ... TL’nin, işle ilgili bir ödeme olduğu anlaşıldığından, yapılan tazminat ödemesinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmemesi sonucunda yapılan işlemlerde, hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” biçiminde karar verilmiştir.

Yukarıdaki mahkeme kararına konu özelgede²⁵⁸, bir yurt dışı firmasıyla ticari mal almak için sözleşme imzalayan firmanın, söz konusu mal alımı için akreditif

²⁵⁷ Ersan Kuzgun, “Milletlerarası Tahkim Kanunu Uyarınca Verilen Hakem Kararlarının İcrası”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ed. Nihal Ural, 19. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2020, s.162

²⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.09.2014 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2013/11]-35 sayılı özelgesi

kredisi verecek olan bankanın piyasa koşullarını gerekçe göstererek krediyi açamayacağını bildirmesi üzerine mükellef firmanın mal alımını gerçekleştiremediğinden yurt dışı firmanın zarara uğradığı gerekçesiyle İngiltere'de mükellef firma aleyhine dava açıldığı ve dava sonucunda mahkemenin tazminata hükmettiği belirtilmiş olup gelir idaresi tarafından verilen görüş,

“Yabancı memleketlerde hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilamların, takibi yapılacak ülkede icra olunabilmesi o ülkedeki yetkili mahkeme tarafından tenfiz kararı verilmesine bağlıdır. Tenfiz kararı verecek olan mahkeme, tenfiz şartlarına bağlı olarak tahkim kurulu kararının, kısmen veya tamamen tenfizine veya değiştirerek istemin reddine karar verebilmektedir. Ayrıca, söz konusu tenfiz kararlarının temyiz edilebilme imkanı da bulunabilmektedir. Buna göre, yurt dışı firmanın zarara uğradığını ileri sürerek İngiltere'de aleyhinize açtığı dava sonucunda şirketinizin tazminat ödemesi yönündeki Tahkim Kurulu Kararı ile ilgili olarak Türkiye'de yetkili mahkeme tarafından tenfiz kararı verilmesi gerekmekte olup tenfiz kararı olmaksızın Tahkim Kurulu Kararına istinaden şirketinizce düzenlenen uzlaşma sözleşmesine göre ödenen tazminat tutarının Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında ilgili dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”²⁵⁹

biçimindedir.

Maliye Bakanlığı'nın 19.04.2001 tarih ve 49/4914-121/021697 sayılı özelgesinde, “İsviçre Uluslararası Tahkim Mahkemesinde açılan davada ödenmesi kararlaştırılan tazminatın ödenen taksitlerinin, ödemenin yapıldığı hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.”²⁶⁰

Bir başka özelgede²⁶¹, “Belçika'da mükellef şirket aleyhine açılan dava sonucunda tazminat ödenmesi yönünde verilen tahkim kurulu kararı ile ilgili olarak, Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından verilen ve Yargıtay tarafından da onanan *tenfiz kararı çerçevesinde ödenen tazminat tutarının*; kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış olması şartıyla, GVK'nin 40'inci maddesinin 3'üncü bendi kapsamında ilgili dönem kurum kazancının tespitinde *gider olarak dikkate alınmasının mümkün olacağı*” ifade edilmiştir.

²⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.09.2014 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2013/11]-35 sayılı özelgesi

²⁶⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.311

²⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2017 tarih ve 62030549-125[11-2016/312]-209510 sayılı özelgesi

Yine, başka bir özelgede²⁶² ise, MÖHUK'nin ilgili hükümleri çerçevesinde, yurt dışında faaliyet gösteren alacaklı olunan firmanın sermayesinin bulunmaması nedeniyle re'sen kapatılıp, sicil kaydının silinmesine dair Düsseldorf Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından verilen karara istinaden, tahsil edilemeyen alacağın değersiz alacak olarak kabulü için *Türkiye'de asliye mahkemelerinde tenfiz davası açılması ve bu mahkemelerde yabancı mahkeme kararının tanınması gerektiği* görüşü bildirilmiştir.

Sonuç olarak, yabancı mahkeme kararlarının Türkiye'de icra edilebilir olması için yetkili Türk Mahkemelerince tenfiz kararı verilmesi gerekmektedir. Ancak, doktrinde, özelgelere ve ilgili kanun maddesinin gerekçesinde, yabancı hakem ve hakem kurulları kararlarının da icra edilebilmesi yine Türk Mahkemelerince verilecek tenfiz kararına bağlı olduğu ifade edilmekteyken yeni tarihli Bölge İdare Mahkemesi kararında aksi öngörülerek tazminata ilişkin yabancı tahkim kararlarının taraflar arasında karşılıklı rıza ile yerine getirilmesi halinde söz konusu kararların tenfizine ihtiyaç duyulmadığı ifade edilmektedir.

GVK'nin 40'ıncı maddesi 3'üncü bendi kapsamında *kanun emrine* istinaden ödenen tazminatlar da kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Nitekim, İş Kanunu'nca düzenlenen tazminatlar (kıdem tazminatı, ihbar tazminatı) bu kapsamda sayılmaktadır.

4.4.3. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanmaması

4.4.3.1. Teşebbüs sahibinin kusursuz sorumluluğu (GVK 41. Md/ 6. Bent) “Kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından kusursuz sorumluluk ilkesinin işlevsizliği”

TBK'nin 66'ncı maddesinde özen sorumluluğu başlığı altında kusursuz sorumluluk hali düzenlenmiştir. “Yasa koyucu bu hükmüyle, bir işin görülmesinde

²⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.08.2016 tarih ve 11395140-010-112158 sayılı özelgesi

başkalarını istihdam edenlerin, işin görülmesi sırasında üçüncü kişilere verilen zararlardan kusurları bulunmasalar bile sorumlu olmalarını öngörmüştür.”²⁶³

TBK'nin “adam çalıştıranın sorumluluğu” başlıklı 66'ncı maddesinin 2'nci ve 3'üncü maddelerinde yer alan, “*Adam çalıştıran, çalışanın, kendisine verilen işin yapılması sırasında başkalarına verdiği zararı gidermekle yükümlüdür. Adam çalıştıran, çalışanını seçerken, işiyle ilgili talimat verirken, gözetim ve denetimde bulunurken, zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispat ederse, sorumlu olmaz. Bir işletmede adam çalıştıran, işletmenin çalışma düzeninin zararın doğmasını önlemeye elverişli olduğunu ispat etmedikçe, o işletmenin faaliyetleri dolayısıyla sebep olunan zararı gidermekle yükümlüdür.*” biçimindeki hüküm uyarınca iş sahibinin sorumluluktan kurtulması özen yükümlülüğünün yerine getirildiğinin ispatı ile mümkün olmaktadır. “Adam çalıştıranın sorumluluğu kapsamına giren haksız fiillerde, adam çalıştıranlara, çalıştırdıkları kişiler üzerindeki egemenlikleri sebebiyle, denetimleri altındaki kişilerin, başkalarına zarar vermemesi konusunda yükletilmiş objektif özen gösterme yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olması, sorumluluğun temelini oluşturmaktadır.”²⁶⁴ “İstihdam edenin sorumluluğu sınırsız bir sorumluluk değildir. İstihdam edenin kusursuz sorumluluğu dikkat ve özen ilkesine dayandığından, istihdam eden kurtuluş kanıtı getirerek sorumluluktan kurtulabilecektir.”²⁶⁵

O halde, bahsi geçen hükmün vergi hukuku kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle, GVK'nin 40'inci maddesi 3'üncü fıkrası kapsamında ödenen tazminatın işle ilgili olması gerekmektedir.

GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bendi, “*Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar*” biçiminde düzenlenmiş olup KVK'nin 11'inci maddesi g bendi ise, “*Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri*” biçiminde düzenlenmek suretiyle kanunen kabul edilmeyen gider

²⁶³ Oktay Coşgun, “Teşebbüs Sahibinin Kusursuz Sorumluluğu Halinde Ödenen Tazminatlar Gider Yazılabilir Mi?”, E-Yaklaşım Dergisi, 232. Sayı, Nisan 2012, s.3

²⁶⁴ İnci Erbilin, “Kusursuz Sorumluluk Hallerinden Adam Çalıştıranın Sorumluluğu”, İstanbul Barosu Dergisi, 92. Cilt, 4. Sayı, İstanbul, Temmuz 2018, s.168

²⁶⁵ Coşgun, a.g.m., s.3

kapsamına alınmıştır. Anılan hükümler incelendiğinde görüleceği üzere, gelir vergisine tabi mükelleflerde yalnızca teşebbüs sahibinin (gelir vergisi mükellefi) suçlarından doğmamak suretiyle ortaya çıkan zararlar nedeniyle ödenen tazminatların gider olarak indirilebileceği ifade edilirken, kurumlar vergisi mükellefleri açısından sorumluluk daha geniş kapsamlı olup ödenen tazminatın gider olarak indirilebilmesinin sınırları daraltılmıştır. Kaldı ki, yalnızca kurumun kendisinin değil, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlar gider olarak indirilemeyecektir. Dolayısıyla, “işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatlar, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.”²⁶⁶ Ancak, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminatları işle ilgili olarak ve ilama/sözleşmeye/yargı kararına dayalı olarak ödenmiş olsa dahi, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerinin düzenlendiği 15'inci maddesinde yalnızca "*Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler*" in indiriminin kabul edilmeyeceği belirtilmişti. Yine, anılan Kanun'un 13'üncü maddesinde yer alan "*Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır*" hükmü gereği eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlükte olduğu yıllarda, şirket sahipleri dışındaki kişilerin suçlarından kaynaklanan ve mahkemelerce şirket tarafından ödenmesine karar verilen tazminatların şirket tarafından kazancın tespitinde gider yazılması mümkün bulunmakta iken 13.06.2006 sonrası kabul edilen yeni Kanun ile indirim konusu yapma imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri olan teşebbüs sahiplerinin kusursuz sorumluluklarının ortadan kalkması için yerine getirmeleri gereken özen yükümlülüğü ve kriterlere ilişkin verilen özelgelere ifade edildiği üzere, “personelin seçiminde,

²⁶⁶ Coşgun, a.g.m., s.4

personelerle işle ilgili talimat verilirken, işin yapılması sırasında gözetim ve denetimde bulunurken zararın doğmasını engellemek için gerekli özenin gösterildiğinin ispat edilmesi gerekmektedir.”²⁶⁷ Ya da, İstanbul Defterdarlığı’nın 26.02.1997 tarih ve KVK-14/3013-1326 sayılı özelgesinde ifade edildiği üzere “tazminat ödemesini gerektiren kazaya, kanunların aradığı niteliklere sahip olmadığı halde istihdam edilen sürücünün neden olması, kanunlar gereği trafiğe çıkması yasak olan bir aracın kazaya sebebiyet vermesi, kazanın teknik noksanlıklar veya hukuki eksikliklerden kaynaklanması durumunda ödenen tazminatlar, mukavelenameye veya ilama dayanılmış olsa da gider yazılamaz.”²⁶⁸ Veyahut, İstanbul Defterdarlığı’nın 03.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14-5905 sayılı özelgesinde “aktife kayıtlı aracın kaza yapması nedeniyle, kazada zarar gören tarafa mahkeme ilamı gereği yapılan ödemenin; aracın yola çıkmadan önce noksanlıklarının ve bakımının tam olarak yapılmış olması ve eksikliğinin bulunmaması, sürücünün ehliyetinin bulunması, taşıtın fenni muayenelerinin yapılmış olması şartları dahilinde gider olarak kabul edileceği belirtilmektedir.”²⁶⁹ Veyahut, “araç ve sürücüsünün yasal düzenlemelerin öngördüğü koşulları taşıdığı, işverenin bütün yükümlülüklerini yerine getirdiği, teknik ya da hukuki bir eksikliği bulunmadığı ve teşebbüs sahibinin konuyla ilgili olarak gerekli özeni gösterdiği durumda, kazada sürücü hatalı bulunsa dahi, ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider kabul edilir.”²⁷⁰

Danıştay 4. Dairesi’nin 21.12.1970 tarihli E.1969/6740, K.1970/7836 sayılı kararında, “*Her ne kadar GVK’nın 41’inci maddesinin beşinci fıkrasında teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınamayacağı hükme bağlanmış ise de, bu hükmün uygulanabilmesi için teşebbüs sahibinin suçluluk halinin tespiti, olayda ise trafik kazası yapan şoförün ve tankerin mevzuatın gerektirdiği ehliyet sefere müsait olma niteliğinden yoksun olduğunun ispatı gerekir. Dava konusu olayda ise, bu yönde yapılmış bir tespit olmadığından aksine ileri sürülen iddialarda isabet bulunmadığından davanın reddine karar verilmiştir.*” biçimindeki ifadelerle adam çalıştırmanın sorumluluğu kapsamında

²⁶⁷ Mondaq İnternet Sitesi, <https://www.mondaq.com/turkey/corporate-tax/776432/tazminatlar305n-gider-yaz305lmas305>, (Erişim) 11 Mayıs 2020

²⁶⁸ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.313

²⁶⁹ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.313

²⁷⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.314

öncelikle işletme sahibinin veya kurumun GVK'nin 41'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek bir fiilin bulunmaması gerektiği görüşü doğrultusunda olayın değerlendirildiği anlaşılmakta olup yine çalışanın verdiği zararlar neticesinde ödenen tazminatların gider olarak indirilebilmesi için teşebbüs sahibinin gerekli özeni göstermesi gerektiği ifade edilmiştir.

Değişiklik öncesinde, yukarıda zikredilen ölçütler kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerli iken yeni Kanun ile birlikte kurum gerekli özeni gösterdiğini ispat etse dahi ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Sonuç olarak, 13.06.2006 tarihli mevcut KVK kapsamında, kurumlar vergisi mükellefiyetinde, yalnızca şirketin veya ortaklarının veya yöneticilerinin veyahut çalışanlarının suçlarından kaynaklanan bir maddi ya da manevi tazminat ödemesi söz konusu olduğunda işle ilgili ve işin yapılmasına bağlı olarak doğmuş olsa bile, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

4.4.3.2. Ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlu olması

KVK'nin anılan madde hükmü kapsamında kurumun kusurlu olmadığı ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlu bulunduğu durumlar da söz konusu olmaktadır.

GİB tarafından verilen bir özalgede²⁷¹ ise, “*şirkette çalışan kamyon sürücüsünün kusuru nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen tazminatın gider yazılıp yazılamayacağı*” sorulmuş ve “*çalışanın 4/8 oranında kusurlu bulunması nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen maddi ve manevi tazminatlar ile söz konusu tazminatlara ilişkin yasal faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün bulunmadığı” ifade edilmiştir.*

²⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı özalgesi

Başka bir özelgede²⁷² ise, yine, “katlı otoparkın otopark ve vale işletmeciliği yapan şirket çalışanına müşterinin aracını park etmesi için anahtar teslim ettiği, müşterinin aracının anahtarını teslim ettiği andan itibaren araçla ilgili tüm sorumluluğun şirkete ait olduğu, bu işlemin mali mesuliyet sigortası ile garanti kapsamına olduğu belirtilerek araçta oluşan hasarların tamiri için ödenen miktarların gider olarak indirilip indirilemeyeceği sorulmuş” ve “şirket çalışanı vale elemanının müşteriden teslim aldığı otomobili park alanına götürürken araca vermiş olduğu hasar nedeniyle şirket tarafından ödenen tutarın *KVK'nin 11'inci maddesi g bendi hükmü uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün bulunmadığı*” ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, KVK'nin 11'inci maddesi g bendi hükmü uyarınca “*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 gider olarak indirilememektedir.

4.4.3.3. Hem kurumun hem de çalışanın kusurlu olması

Bir başka husus ise, mahkeme kararı ile hem kuruma hem de fiilden zarar gören kişiye kusur atfedildiği durumlar da söz konusu olmaktadır.

GİB tarafından verilen bir özelgede²⁷³ ise, “mahkeme kararında yer alan Teknik Bilirkişi Heyeti Raporu ile %50 oranında şirketin kusurlu olduğunun tespit edildiği ve bu kusur oranı da dikkate alınmak suretiyle iş kazası sonucu ölen işçinin ailesine tazminat ödendiğinin anlaşıldığı ve ödenen tazminatın KVK'nin 11'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendi kapsamında gider olarak indirilemeyeceği” ifade edilmiştir.

Yine, GİB tarafından verilen yakın tarihli bir özelgede²⁷⁴, “iş kazası sonucu zarar gören işçiye iş mahkemesi kararına istinaden ödenen maddi tazminatın gider olarak kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği” sorulmuş ve “mahkeme

²⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2017 tarih ve 39044742-KDV.29-56738 sayılı özelgesi

²⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-52-177 sayılı özelgesi

²⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2018 tarih ve 62030549-125[8-2018/220]-E.562314 sayılı özelgesi

kararının incelenmesinden, bilirkişi raporu ile şirketin %70 oranında kusurlu olduğunun tespit edilerek tazminat ödemesine hükmedildiği anlaşıldığı, ancak; iş kazası sonucu zarar gören işçiye, mahkeme kararına göre ödemek zorunda kalınan tazminatın, KVK'nin 11'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmayacağı bununla birlikte mahkeme kararına istinaden ödenen avukatlık ücreti, yargılama gideri ve faiz tutarları da şirketinizin kusurundan doğmuş olduğundan kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı" cevabı verilmiştir.

Bu kapsamda, kurumun kusurları nedeniyle ödenen tazminatlarda, kusurun çalışan ile paylaşıyor olması durumunda dahi kurumun kusuru oranında ödediği tazminatı gider olarak kurum kazancının tespitinde indiremeyeceği anlaşılmaktadır.

Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, gelir vergisi mükellefi olan iş sahibi tarafından gerekli tedbirlerin alınmaması nedeniyle oluşan zararın giderilmesi amacıyla ödenen tazminatların veyahut gerekli tedbirlerin alındığının ispatı yapılamadığı takdirde ödenen tazminatın gider olarak kabul edilmeyeceği görüşü uygulamada benimsenmiştir. Başka bir ifadeyle, adam çalıştırmanın sorumluluğu kapsamında teşebbüs sahibinin kusursuz sorumluluğu bulunmaktadır, ancak; *dikkat ve özen yükümlülüğü yerine getirilse dahi kurumlar vergisi mükellefinin, çalışanın suçlarından doğan zararlar nedeniyle ödediği tazminatları gider olarak indirilmesine imkan verilmemesi, kusursuz sorumluluk ilkesinin bu takdirde işlevsiz hale getirilmiş olup olmayacağı sorusunu akla getirmektedir.* Bununla birlikte, gerekli tedbirleri almış ve gerekli özeni göstermiş iş sahibi veya kurumun, çalışanın KVK'nin mezkûr hükmü kapsamında değerlendirilecek bir fiil işlenmesi durumunda, sorumluluklarının olmaması gerektiği, mezkûr hüküm ile adam çalıştırmanın kusursuz sorumluluğu ilkesi ile çelişkili bir durum yaratıldığı ve en nihayetinde kusuru bulunmayan gerekli özeni göstermiş gelir vergisi mükellefi teşebbüs sahibinin tazminat ödemesi sorumluluğundan borçlar hukuku kapsamında kurtulması imkânı bulunduğu gibi kurumlar vergisi mükellefleri kapsamında da aynı düzenleme uygulanmalıdır. Nitekim adam çalıştırmanın kusursuz sorumluluğu çerçevesinde gerekli özeni göstermiş ve gerekli tedbirleri almış olan kurumun, ortaklarının veya yöneticilerinin, çalışanın işin yapılması sırasında yaptığı kusurlu ya da suç teşkil eden fiiller dolayısıyla ödediği tazminatların sorumluluğundan kurtulması gerektiği kanaatindeyim.

4.4.4. Ödenmiş olması

İşle ilgili olarak mukaveleye, ilama veya kanun emrine dayanan tazminatın gider olarak indirilebilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk eden ancak ödenmeyen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. “Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. Maddesinin 3 numaralı bendinde açıkça ödemedi bahsedildiği için tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılması mümkün değildir.”²⁷⁵

GİB’nin görüşü incelendiğinde, ödeme kavramından kastedilenin fiili ödeme olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim GİB tarafından verilen bir özelgede²⁷⁶, “Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir.” “Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağının veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, *mahkeme kararına istinaden ödenecek gecikme faizi, icra inkar tazminatı, yargı harcı ve diğer dava masraflarının* işle ilgili olması, ilama bağlı bulunması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, *fiilen ödendiği tarihler itibariyle* kurum kazancının tespitinde *gider olarak dikkate alınması mümkündür.*”²⁷⁷ biçiminde görüş bildirilmiştir. Tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde fiilen ödeme yapılan tarih itibariyle gider olarak kurum kazancından indirim yapılabileceği ifade edilmiştir.

Kıdem tazminatına ilişkin olarak verilen bir özelgede²⁷⁸, “*Kıdem tazminatının* gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm

²⁷⁵ Arpacı, a.g.e., s.106

²⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.04.2014 tarih ve 93767041-125[6-11-GV-40-2013/35]-68 sayılı özelgesi

²⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.04.2014 tarih ve 93767041-125[6-11-GV-40-2013/35]-68 sayılı özelgesi

²⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi

olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde *kurum kazancının tespitinde 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 tazminatının gider yazılması mümkün değildir.* Bu hüküm ve açıklamalara göre şirketiniz tarafından senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, *ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.*²⁷⁹ biçimindeki ifadeler ile görüş bildirilmiştir. Yine, kıdem tazminatına ilişkin olarak verilen bir başka özeldede²⁸⁰, “*kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerektiği ve tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün olmayacağı*” ifade edilmiştir.

Yine kıdem tazminatına ilişkin başka bir özeldede²⁸¹, devir nedeniyle işten ayrılan personele fiilen ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak indirilmesi mümkün olacağı görüşü bildirilmiştir.

GİB'nin görüşü incelendiğinde, tahakkuk esası ve dönemsellik esası çerçevesinde, ödenecek tazminatın miktar olarak kesinleştiği, ödeme şekillerinin belirlendiği ve ödenmek suretiyle ödeme belgelerinin tevsik edilmesiyle gider olarak indirilebileceği ifade edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 25.12.2018 tarih, E.2014/2522 ve K.2018/14932 sayılı kararında, “*Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, zarar, ziyan ve tazminatların, işle ilgili olması, bir kanun hükmü, mukavelename veya ilama bağlı bulunması, ödenmiş olması ve ödemenin de ticari faaliyetin normal icaplarına uygun olması, bir başka ifadeyle, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazmini niteliğinde olmaması, mukavelenameye istinaden bir tazminat ödemesi ise, bu tazminat ödemesinin mutlak işin başında yapılmış bir mukavelenameye istinat etmesi gerekmekte olup, yoksa başlangıçta bir mukavelename olsa da, bu mukavelenamenin*

²⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özeldesi

²⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-3090 sayılı özeldesi

²⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-KVK-20-24-625 sayılı özeldesi

'fesih' edilerek yeni bir sözleşme akdi yapılması ve tazminat ödemesinin de yapılmış yeni mukavelename hükümlerine dayandırılması halinde, yeni mukavelemeden kaynaklı söz konusu tazminatın gider kaydı yapılması ve safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır." biçiminde ifade edilerek tazminatın gider olarak indirilebilmesi için diğer şartların yanında ödenmiş olması gerektiği ayrıca vurgulanmıştır.

Yine Danıştay 4. Dairesi'nin 23.03.2015 tarih, E.2014/7036 ve K.2015/951 sayılı kararında, *"Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, kurumlarca ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için işle ilgili olması, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi ve söz konusu tazminatın, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazmini niteliğinde olmaması gerekmektedir.*" biçiminde hüküm kurulmuştur.

Sonuç olarak, GVK'nin 40'inci maddesi 1'inci fıkrası 3'üncü bendi kapsamında gider yazılabilmesi için maddede belirtilen ödenmiş olma şartının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Fiilen ödeme tazminatın gider olarak indirilebilmesi için gerekli olup tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş veyahut ödenecek olan tazminatlar gider olarak indirilemeyecektir.



BEŞİNCİ BÖLÜM

TİCARİ YAŞAMDA SIKLIKLA KARŞILAŞILAN TAZMİNATLARIN DURUMU

5.1. İş Kanunu'ndan Kaynaklanan Tazminatlar

5.1.1. Kıdem tazminatı

“Kıdem tazminatı, 1475 sayılı Kanununun 14. Maddesinde belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin yine aynı Kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması halinde, işverence işçiye ya da mirasçılara yapılan bir ödemedir.”²⁸² Bir başka ifadeyle, “Kanunda belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin iş akdinin yine kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması halinde, işçiye kıdemi ve ücreti dikkate alınarak işverence ödenmesi gereken bir miktar paradır.”²⁸³ Başka bir deyişle, “İş sözleşmesinin sona ermesi sonucunda, işçinin yıpranması karşılığı geleceğini güvence altına almak amacıyla ödenen bir tazminattır.”²⁸⁴ “Bir yıldan fazla bir işverene bağlı olarak bir işyerinde çalıştığını ispat eden işçi, iş ilişkisinin Yasanın öngördüğü koşullarda sona ermesi durumunda bu tazminatı hak eder.”²⁸⁵

Yargıtay’ın görüşü uyarınca, “işverene ait bir ya da birkaç işyerinde belli bir süre çalışmış bir işçinin, işini kaybetmesi halinde işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerine sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetlerine karşılık işveren tarafından işçiye kanuni esaslar dahilinde verilen toplu paraya “kıdem tazminatı” denilmektedir.”²⁸⁶

Kıdem tazminatına dair kıdem tazminatı fonu kurulmasına ilişkin düzenleme haricinde 4857 sayılı İş Kanunu’nda (İK) herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim, İK’nin geçici 6’ncı maddesi, “*Kıdem tazminatı için bir kıdem tazminatı fonu kurulur. Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanununun yürürlüğe gireceği tarihe kadar*

²⁸² Nuri Çelik, Nurşen Caniklioğlu, Talat Canbolat, **İş Hukuku Dersleri**, Yenilenmiş 29. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül 2016, s.491

²⁸³ Kenan Tunçomağ, Tankut Centel, **İş Hukukunun Esasları**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, 2015, s.679

²⁸⁴ Erdoğan Dedeoğlu, “**İşveren Tarafından İşçiye Ödenen Kıdem Tazminatı ve Bu Tazminatın Gelir Vergisi İle Damga Vergisi Karşısındaki Durumu**”, Terazi Hukuk Dergisi, Ed. Mutlu Din., 4. Cilt, 33. Sayı, Mayıs 2009, s.267

²⁸⁵ Dedeoğlu, a.g.m, s.267

²⁸⁶ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 07.11.2019 tarih, E.2016/23740 ve K.2019/20652 sayılı kararı

işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.” biçiminde düzenlenmiştir. Bu hükümle ilintili olarak mezkur Kanun’un yürürlükten kaldırılan hükümler başlıklı 120’nci maddesinde “25.8.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.” ifadesi yer almaktadır.

Kıdem tazminatı, 1475 sayılı Kanun kapsamında, “*iş akdinin feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında*” ödenmektedir. Kıdem tazminatına hak kazanmak için ilgili Kanun’da sayılan koşulların gerçekleşmiş olması halinde, işçiye işe başladığı tarihten itibaren işçinin son ücreti üzerinden her geçen tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir.

GVK’nin tazminatlar ve yardımlar başlıklı 25’inci maddesi ile “25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları” gelir vergisinden müstesna kılınmıştır.

GİB tarafından verilen özgelelerde de gelir idaresinin görüşünün kıdem tazminatlarının gider olarak indirilebileceği yönünde olduğu görülmektedir.

Ancak, öncelikle değinilmesi gereken husus gelir idaresinin kıdem tazminatının fiilen ödenmesi halinde mi yoksa tahakkuk ettiği tarih itibariyle mi gider yazılması gerektiğidir.

Bir görüşe göre, “İşçinin, bir şirkette çalışırken kıdem tazminatını hak ederek işten ayrılması ve kıdem tazminatının şirket tarafından ödenmesi halinde, GVK m.40/3 uyarınca Kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkündür.”²⁸⁷ Diğer bir görüşe

²⁸⁷ Çakır, a.g.t., s.82

göre, “Kıdem tazminatları Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. Maddesinin (3) numaralı bendi çerçevesinde tahakkuk ettiği tarih itibariyle gider kaydedilir.”²⁸⁸

Bu konuya ilişkin olarak gelir idaresinin görüş değişikliğine gittiği, önceden tahakkuk tarihinin esas alındığı ama daha sonrasında fiili ödemenin gerçekleşmesi gerektiği görüşünün benimsendiği görülmektedir.

Tahakkuk tarihi itibariyle gider yazılabileceğine ilişkin eski tarihli bir özeldede²⁸⁹, “Kıdem tazminatının tahakkuku, işçi tarafından kıdem tazminatına hak kazanıldığı tarih itibariyle gerçekleşir. Bu tarih itibariyle hak kazanılan tazminat tutarının ücret olarak tahakkukunun yapılması ve gider kaydedilmesi gerekir.”²⁹⁰

Yine bir başka eski tarihli özeldede²⁹¹ ise, “İşten çıkarılan işçiler için İş Kanunu hükümleri uyarınca hesaplanıp tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı tutarları teşebbüs için kati bir borç teşkil ettiğinden, bu tutarlar ödeme tarihi beklenmeksizin gider olarak yazılabilir.”²⁹²

Ancak, gelir idaresinin görüş değişikliği sonrasında İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı’nca verilen B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı özeldesinde²⁹³, “işçiye ödenecek kıdem tazminatının 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre *ödenmesi halinde* tamamının;..., gider olarak dikkate alınabileceği” belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi’nin 16.12.1974 tarih, E. 1974/1377 ve K. 1974/4429 sayılı kararında, “İşten çıkarılan işçiler için İş Kanunu hükümleri uyarınca hesaplanıp tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı tutarları teşebbüs için kati bir borç teşkil ettiğinden adı geçen meblağın giderlere intikal ettirilmesi yukarıda yazılı Kanun hükmüne uygun bulunmaktadır.” biçiminde hüküm kurularak kıdem tazminatının işveren üzerinde ödemekle yükümlü olduğu bir borç niteliği taşıdığı veya ödenmesi zorunlu olan bir borç niteliğinde olduğu bu sebeple de tahakkuk etmesi ile gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

²⁸⁸ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.319

²⁸⁹ Maliye Bakanlığı’nın 05.01.1993 tarih ve 02/113-1487/003545 sayılı özeldesi

²⁹⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.319

²⁹¹ İstanbul Defterdarlığı’nın 08.04.1993 tarih ve GVK-3035-5744 sayılı özeldesi

²⁹² Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.319

²⁹³ Rüknettin Kumkale, **Vergi Matrahını Düşürmek İçin Neleri Gider Yazabilirsiniz/Yazamazsınız?**, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Mart 2018, s.215

Ancak daha sonraki kararlarda görüldüğü üzere, kıdem tazminatının tahakkuk etmesi yeterli görülmeyerek fiilen ödenmesi ile gider yazılmasının mümkün olduğu görüşü benimsenmeye başlanmıştır.

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.12.1974 tarihli, E.1974/1376 ve K.1974/4428 sayılı kararında, "İşten çıkarılan işçilerin kıdem tazminatı tutarları teşebbüs için kesin bir borç teşkil ettiğinden, bu tutarların giderlere intikal ettirilmesi mümkündür."²⁹⁴ biçiminde hüküm kurulmuştur.

Danıştay 4. Dairesi'nin 14.12.1977 tarih, E. 1977/3450 ve K. 1977/3331 sayılı kararında, "İşten ayrılan işçilere ödenen kıdem tazminatı, tazminat niteliğinde olduğu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesine göre tazminatlar, ödendiği tarihte gider yazılabileceği,.." ifadesi yer almıştır.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.01.1984 tarih, E. 1984/1030 ve K. 1985/346 sayılı kararında, "İşçilere ödenecek kıdem tazminatı bir zarar niteliğinde değildir. Tazminat bir hizmet karşılığı olarak ödenmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7. bendinde ücretin bir devamı niteliğinde olduğu belirtilmektedir. Ücretler ise işletmede bir gider unsurudur. Ancak, yukarıda açıklanan 40. madde hükmüne göre cari hesap döneminde bu meblağların gider olarak gösterilme olanağı vardır. Ödenmemiş bir mablağın gider unsuru yoktur. Kaldı ki, kıdem tazminatının ne kadar ödeneceği ve ne zaman ödeneceği de bazı şartların doğmasına bağlanmıştır, işçinin kusurlu olması halinde ödenmeme ihtimali vardır. Karşılıkların pasifte yer almasında bir zararın kesinkes var olması icap etmektedir." biçiminde hüküm kurularak fiilen ödeme ile kıdem tazminatının giderleştirilebileceği ifade olunmuştur.

Geç yapılan ödemenin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40/3 sayılı özelgesinde²⁹⁵, "ödenmesi gereken kıdem tazminatının *protokole bağlanarak geç bir tarihe ertelenmesi neticesinde söz konusu tutarın gider olarak indirilmesinin mümkün olup olmayacağı sorulmuş*" ancak "işten çıkarma tarihinde ödeme yapılmaması nedeniyle kıdem tazminatının gider olarak indirilemeyeceği" ifade edilmiştir.

²⁹⁴ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.334

²⁹⁵ Kumkale, a.g.e., s.209-210

Ancak, daha yakın tarihli ödemenin daha sonra gerçekleştirilmesine ilişkin GİB tarafından verilen bir başka özelgede²⁹⁶, “sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, *ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi durumunda senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla* kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği” belirtilmiştir.

Bu hususta, kıdem tazminatının GVK'nin 40'ıncı maddesi 3'üncü fıkrası uyarınca gider olarak indirilebilmesi için 1475 sayılı Kanunun kapsamında işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da *işçiye ödenmiş olması gerekir*. Nitekim mezkur maddede yalnızca ödenen tazminatların gider olarak indirilmesinin önü açılmıştır. Bu sebeple *tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir*. Dolayısıyla, bir kıdem tazminatının gider yazılabilmesi için, işçinin kıdem tazminatını hak ederek işten ayrılması ve kıdem tazminatının şirket tarafından ödenmesi gerekmektedir. “Henüz kesinleşmemiş ve fiilen ödeme yapılmamış durumlarda kıdem tazminatları, vergi uygulamaları bakımından gider olarak dikkate alınmaz.”²⁹⁷

Başka bir özelgede²⁹⁸, “kıdem tazminatının gider kaydı konusunda GVK'nin 40'ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin birinci fıkrasının 3'üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde *gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerektiği* ve tahakkuk etmiş olsa dahi ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılamayacağı” ifade edilmiştir. Yine aynı özelgede, “*Tarım Satış Kooperatifleri Birliği'ne bağlı iplik fabrikasının anonim şirkete dönüştürüldüğü* ve söz konusu devir sonrasında çalışanların Birlik'e bağlı olduğu dönemlere ilişkin ödenecek kıdem tazminatlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği sorulmuş ve 1475 sayılı Kanun kapsamında işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumlu oldukları ancak, işyerini devreden işverenlerin bu

²⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi

²⁹⁷ Çakır, a.g.t., s.82

²⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-620 sayılı özelgesi

sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlı oldukları ifade edilerek *devralınan personelin Birlik'e bağlı çalıştığı dönemlere ait kıdem tazminatlarının hak sahibi personele ödenmesi halinde*, ödenen tutarların kurum kazancının tespitinde *gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu*” görüşü belirtilmiştir.

Yine işletmenin devri sonucunda çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak indirilmesi hususuna ilişkin olarak verilen bir diğer özalgede²⁹⁹ ise, “ *Holding şirketleri arasında hizmet devir sözleşmesi ile personel devri durumunda devralan şirketin devirden önceki döneme ilişkin kıdem tazminatlarını gider yazıp yazamayacağı*” sorulması üzerine “TBK’nin sözleşmenin devri başlıklı 429’uncu maddesi uyarınca devir işlemiyle, devralan, bütün hak ve borçları ile birlikte, hizmet sözleşmesinin işveren tarafı olacağı ve böylelikle işçinin, hizmet süresine bağlı hakları bakımından, *devreden işveren yanında işe başladığı tarih esas alınacağı* ifade edilerek gerek aynı grup şirketleri arasında, gerekse birbirinden bağımsız işverenler arasında işçi aktarmalarında kıdem tazminatlarının nasıl ödeneceğine dair düzenlenmiş açık bir hükmün mevzuatımızda bulunmadığı” belirtilmiş ve “şirket personelinin daha önce çalıştığı şirketlerdeki çalışılan süre ve ücretler esas alınarak hesaplanarak ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının, şirketçe ödenmesi halinde, söz konusu tutarların şirket ile ilgili yapılmış bir gider olmaması” nedeniyle kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmeyeceği görüşü bildirilmiştir.

Yukarıdaki iki özalgeden anlaşıldığı üzere, şirket devir veya dönüşümleri neticesinde çalışanların kıdem tazminatları hususunda devreden ve devralan şirket kıdem tazminatlarının ödenmesinden sorumlu olup ödeyen şirketin kurum kazancının tespitinde söz konusu tazminatları gider olarak dikkate alması mümkündür. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır. Buna karşın, hizmet devir sözleşmesi ile personellerin iş yerlerinde bir değişim meydana geldiğinde devrolunan şirkette çalışmalarının sona erdiği kabul edilerek devralan şirkette kıdemleri sıfırdan başlamakta olduğu görüşünün benimsendiği anlaşılmaktadır.

²⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.07.2014 tarih ve 62030549-125[6-2013/207]-1746 sayılı özalgisi

Bir başka özalgede³⁰⁰, “2009 yılında iş akdi işveren tarafından haklı nedenlerle feshedilmiş işçiye ödenmeyen tazminat için iş mahkemesinde açılan ve 2012 yılında şirket aleyhine verilen karara istinaden ödenecek olan tazminatın 2012 yılı mali karının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı” hususu sorulmuş ve cevaben “iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla *şirket tarafından çalışanlara ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu ancak* tazminatın 1475 sayılı Kanunun 14’üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmı gelir vergisinden istisna olup, *kıdem tazminatının istisnayı aşan kısmı ile ihbar tazminatının tamamının ise* Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesi uyarınca ücret olarak kabul edileceği ve gelir vergisi tevkifatı tabi tutulacağı” yanıtı verilmiştir.

Çok yakın tarihli bir başka özalgede³⁰¹, “mahkeme kararı kapsamında şirketiniz tarafından çalışanlarınıza yapılan *kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ücreti (mesai), izin ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti gibi ödemelerin yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.*” biçiminde görüş bildirilmiştir.

Sonuç olarak, doktrin ve yargı kararlarında farklı görüşler bulunmasına karşın, gelir idaresinin görüşüne katılmaktayım. mevzuatta özel bir hüküm bulunmamakla birlikte, GVK’nin 40’ıncı maddesi 3’üncü bendi tazminatın ödenmesi koşulunu öngörmekte olup mazkur bent uyarınca, vergiden müstesna edilen kıdem tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için, 1475 sayılı Kanun’a göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

³⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.03.2015 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı özalgesi

³⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.08.2020 tarih ve 62030549-125[8-2017/361]-E.567951 sayılı özalgesi

5.1.2. İhbar tazminatı

“4857 sayılı İş Kanunu Kapsamında işçi ile işveren arasında kurulmuş olan bir iş ilişkisinde, belirsiz süreli iş sözleşmesini haklı bir sebebi olmaksızın ve usulüne uygun bildirim süresi tanımadan fesheden tarafın, karşı tarafa ödemesi gereken bir tazminattır.”³⁰²

İK'nin 17'nci maddesi 4'üncü fıkrasında düzenlendiği üzere “*Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.*”

İhbar tazminatı, hem işçi hem de işveren açısından gerekli koşulların sağlanması halinde hak oluşturmaktadır. “Gerçekten de, gerekli koşullar var ise işçinin de işverene ihbar tazminatı ödemesi, diğer bir deyişle işverenin de bu tazminatı hak etmesi söz konusudur.”³⁰³ Nitekim ihbar tazminatı, “İş Kanununda gösterilen bildirim koşuluna uymadan işi terk eden işçi ya da aynı şekilde işçinin işine son veren işveren, Kanundaki bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarını tazminat olarak ödemek zorundadır.”³⁰⁴ “İhbar tazminatının doğumu için fesih bildirim süresinde uyulmadan sözleşmenin derhal veya daha kısa sürede feshedilmiş olduğunun ispatı gerekir, ayrıca zararın ispatı zorunluluğu yoktur.”³⁰⁵

İhbar tazminatının hukuki niteliği bakımından doktrinde ve uygulamada çeşitli görüşler bulunmaktadır. İhbar tazminatının niteliği konusunda uygulamada iki görüş ileri sürülmüştür. “Bu görüşlerden birincisine göre, ihbar tazminatı bir işsizlik tazminatı olup, GVK'nin 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre vergiden müstesnadır. İkinci görüşe göre ise, ihbar tazminatı ücret niteliğinde olup, GVK'nin 61'inci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkraları gereğince vergiye tabi tutulması gerekmektedir.”³⁰⁶

İhbar tazminatının ücret mi yoksa özel nitelikteki bir ödeme mi olduğu hususu tartışılmaktadır.³⁰⁷ “Nitekim, OĞUZMAN bu ödemenin bir ücret değil, tazminat olduğunu belirtirken, SAYMEN, işçi için bir ücret alacağı, işveren içinse kanundan

³⁰² Muhittin Doğrucu, “İhbar Tazminatı: 4857 Sayılı İş Kanunu'na Tabi İş İlişkileri Yönünden”, İstanbul Barosu Dergisi, ed. Cengiz Yaka, 92. Cilt, 5. Sayı, Eylül 2018, s.33

³⁰³ Nükhet Saracel, “İhbar Tazminatı Ve Diğer Tazminatlarla İlişkisi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2. Cilt, 2. Sayı, Haziran 1998, s.7, (Erişim) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789913>, 26.06.2020

³⁰⁴ Çelik, Caniklioğlu, Canbolat, a.g.e., s.364

³⁰⁵ Çelik, Caniklioğlu, Canbolat, a.g.e., s.364

³⁰⁶ Özekez, a.g.m., s.173

³⁰⁷ Saracel, a.g.m., s.4

doğan bir tazminat olduğu grşindedir.”³⁰⁸ ÇELİK, CANIKLIOĞLU, CANBOLAT da ücret tutarında tazminat ödemesi olarak nitelendirmektedir.

İhbar tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi yönündeki *bir görüşe göre*, “İş mahkemesi kararı gereğince işçilere ödenen ihbar tazminatı, kanuni faiz, vekalet creti ve yargılama giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, işçilerin işten çıkartılmasında işverenin kusurlu bulunmaması gerekir.”³⁰⁹ Benzer bir diğer görüş ise, “ihbar tazminatı, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi için işçilerin işten çıkarılmasında işverenin kusulu olmaması gerekir.”³¹⁰ İşveren kusurlu ise kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bir diğer görüş ise, “İşveren tarafından işçiye ödenen işe başlatmama ve ihbar tazminatları; GVK’nın 40/3 numaralı bendinde yer alan hükme göre, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar kapsamında olduğundan, ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir.”³¹¹ biçimindedir.

Gelir idaresinin zelgelerinde ihbar tazminatının hukuki nitelendirmesi konusunda ihbar tazminatının ücret niteliğinde olduğu ve tevkifata tabi tutulması gerektiği ancak kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği ve işverenin kusurlu olup olmadığının tartışılmadığı anlaşılmaktadır.

GİB tarafından verilen bir zelgede³¹² ise, “31.12.2012 tarihinde iş akdi feshedilen işçinin 2013 yılının Ocak ayında ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı ile 2009 yılında iş akdi işveren tarafından haklı nedenlerle feshedilmiş işçiye ödenmeyen tazminat için iş mahkemesinde açılan ve 2012 yılında şirket aleyhine verilen karara istinaden ödenecek olan tazminatın 2012 yılı mali karının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı” hususu sorulması üzerine “iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona

³⁰⁸ Saracel, a.g.m., s.5

³⁰⁹ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.325

³¹⁰ Kildiş, a.g.e., s.58

³¹¹ Nevzat şenses, “İşe Başlatmama ve İhbar Tazminatlarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, 370. Sayı, Haziran 2012, s.182

³¹² Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.03.2015 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı zelgesi

erendirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla şirket tarafından çalışanlara ödenecek *ihbar tazminatı giderlerinin ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği ancak ihbar tazminatının tamamının ise Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi uyarınca ücret olarak kabul edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı*” görüşü bildirilmiştir.

GİB tarafından verilen başka bir özalgede³¹³, “mahkeme kararına istinaden ödenen *ihbar tazminatı*, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin *kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği* ancak çalışanın işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok 4 aylık ücret, *ihbar tazminatı*, ayrımcılık tazminatı ve diğer haklarının ise *ücret olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği*” ifade edilmiştir.

Çok yakın tarihli bir başka özalgede³¹⁴, “mahkeme kararı kapsamında şirketiniz tarafından çalışanlarınıza yapılan kıdem tazminatı, *ihbar tazminatı*, fazla çalışma ücreti (mesai), izin ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti *gibi ödemelerin yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.*” biçiminde görüş bildirilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nin 23.11.1994 tarihli, E.1994/2961 ve K.1994/3842 sayılı kararında, “İş Kanunu'na göre ödenen ihbar tazminatının gider yazılması mümkündür.”³¹⁵ biçiminde hüküm kurulmuştur.

Sonuç olarak, ihbar tazminatları, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlardan olduğu için ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir, ancak;

³¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-127 sayılı özalgesi

³¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.08.2020 tarih ve 62030549-125[8-2017/361]-E.567951 sayılı özalgesi

³¹⁵ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.336

GVK'nin 25'inci maddesi uyarınca istisna kapsamına girmediği için gelir vergisi tevkifatına da tabidir.

5.1.3. İşe başlatmama tazminatı

İK'nin 21'inci maddesi uyarınca, *“İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.”* hükmü yer almaktadır.

“Bilindiği üzere mevzuatımızda yer alan iş kanunları gereği işverenler çeşitli durumlarda işten çıkardıkları işçilerine ihbar tazminatı, kıdem tazminatı veya yargı mercilerince işe iadesi yapılanların işe başlatılmaması halinde işe başlatmama tazminatı adı altında çeşitli ödemeler yapmaktadır.”³¹⁶ “İş Kanununun geçersiz sebeple yapılan feshin sonuçlarını düzenleyen 21. Maddesinde, mahkeme veya özel hakem tarafından feshin geçersizliğine karar verildiğinde, usulünce başvurusu üzerine kanuni süresinde işe başlatmayan işverenin işçiye en az dört en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemesi gerekeceği öngörülmekte; doktrinde ve yargı kararlarında bu tazminat “işe iade tazminatı” veya “iş güvencesi tazminatı” ya da “işe başlatmama tazminatı” olarak adlandırılmaktadır.”³¹⁷

“İşe başlatmama tazminatı, iş güvencesi hükümleri çerçevesinde kanuna aykırılığı geçersizliği hakim veya hakem tarafından belirlenen bir feshin maruz kalan işçinin, kanuni prosedürü izleyerek işe başlamak için yaptığı başvurunun işverence kabul edilmemesi halinde miktarı kanunun öngördüğü asgari ve azami sınırlar içinde mahkeme ya da özel hakem tarafından belirlenen ve işçiye işveren tarafından ödenmesi gereken bir para miktarıdır.”³¹⁸

“5904 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun “Tazminat ve Yardımlarda” istisnaları düzenleyen 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat" ibaresi "ve

³¹⁶ Şenses, a.g.e, s.178

³¹⁷ Ünal Narmanlıoğlu, “İşe Başlatmama Tazminatı”, Journal of Yaşar University, 8. Cilt, Özel Sayı, 2013, s.1958

³¹⁸ Narmanlıoğlu, a.g.m, 1960

işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat” şeklinde değiştirilmiştir.”³¹⁹

“Uygulamada işe başlatmama tazminatlarının gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda mükellef ile idare arasında bir çok ihtilaf ortaya çıkmış ve bu konu yargıya taşınmıştır. 15.02.2007 tarihinde Danıştay’ın verdiği bir kararda , “iş akdinin feshinin hukuka aykırılığı olduğu sabit olan işçilere işe başlatılmaması dolayısıyla mahkeme kararına istinaden ödenen tazminatın, işçi açısından ücret olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığına ve bu tazminatların Gelir Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı 1 sayılı bentte vergiden istisna edilen işsizlik sebebiyle verilen tazminat niteliğinde olduğuna ve netice olarak bu tazminatların ücret olarak vergilendirilemeyeceğine hükmetmiştir.”³²⁰

Nitekim GVK’nin 25’inci maddesi 1’inci fıkrası, “*Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı*” biçiminde düzenlemek suretiyle istisna kapsamına alınmıştır. “Buna göre, iş sözleşmesinin feshedilmesi işleminin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında işe başlatılmama hali için belirlenen tazminat ödemesinden damga vergisi kesintisinin yapılması, gelir vergisi kesintisinin ise yapılmaması gerekmektedir.”³²¹

GİB tarafından verilen yakın tarihli bir özalgede³²², “iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında belirlenen işçinin işe başlatılmaması nedeniyle, İK’nin 21’inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edildiği” ifade edilerek “mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ve ASKİ tarafından ilgililere ödenerek şirkete rücu edilen *işe başlatmama tazminatının, Gelir Vergisi Kanununun 40’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 3’üncü bendine göre, işçinin çalıştırılmadığı süre*

³¹⁹ İmdat Türkay, “**İş Kanununa Göre İş Aktinin Feshi Ve İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi**”, Hak İş Uluslararası Emek Ve Toplum Dergisi, 6. Cilt, 15. Sayı, 2017, s.369

³²⁰ Şenses, a.g.m, s.179

³²¹ Türkay, a.g.m., s.370

³²² Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.01.2020 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/01-2017/35]-E.40234 sayılı özalgesi

için ödenen dört aylık ücretin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu” görüşü bildirilmiştir.

GİB tarafından verilen bir özelgede³²³, “*şirket tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemler yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu” ve “işe başlatmama tazminatının GVK’nin 25’inci maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği” belirtilmiştir.*

GİB tarafından verilen bir özelgede³²⁴, “*iş sözleşmesinin feshedilmesi işleminin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında işe başlatılmama hali için belirlenen işe iade tazminatlarının ve mahkeme masraflarının GVK’nin 40’inci maddesi 3’üncü bendi kapsamında; 4 aylık ücret ödemelerinin ise GVK’nin 25’inci maddesi birinci fıkrasının 1’inci bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu” ifade edilmiştir.*

Yine başka bir özelgede³²⁵, “*mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen işe başlatmama tazminatı GVK’nin 40’inci maddesinin 3’üncü bendine göre, işçinin çalıştırılmadığı süre için ödenen dört aylık ücretin ise anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu, ancak, kararın kesinleşmesine kadar işçinin çalıştırılmadığı 4 aylık süre için ödenen tutar GVK’nin 61, 63, 94 ve 103’üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği” görüşü bildirilmiştir.*

Sonuç olarak, işe başlatmama tazminatı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup gelir vergisi tevkifatı bakımından istisna edilmiştir. “İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle

³²³ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16.08.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-127 sayılı özelgesi

³²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-747 sayılı özelgesi

³²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-74-41 sayılı özelgesi

ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.”³²⁶ “İş akdine son verilen işçilere ödenen (gerek iradi olarak gerekse mahkeme kararına istinaden zorunlu olarak) işe başlatmama tazminatının GVK’nın 40/3. maddesine göre gider yazılabilecek ticari kazançtan indirim konusu yapılabilecektir.”³²⁷

5.1.4. İ kale sözleşmesi sonrasında ödenen tazminatlar

“İşveren ve işçilerin aralarındaki iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak yoluyla bozmalarını konu alan ikale sözleşmeleri, Borçlar Kanunu 1. maddesi hükmüne uygun olarak sözleşme serbestisi çerçevesinde düzenlenmektedir, 1475 Sayılı İş Kanunu’nda herhangi bir tanımı olmayan ikale sözleşmesi, Yargıtay içtihatlarında, sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak, daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin sona erdirilmesinin mümkün olduğu, sözleşmenin doğal yoldan sona ermesi dışında tarafların akdi ilişkiyi sona erdirebilecekleri açıklanmış ve bu işlemin adı ikale (bozma) olarak tanımlanmıştır.”³²⁸

“21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun, 61’inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen (7) numaralı bent ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret sayılmıştır.”³²⁹ Söz konusu düzenleme 27.03.2018 tarihinde itibaren yürürlüğe girerek madde kapsamına giren ve ücret sayılan bu ödemeler GVK’nın 25’inci maddesinin birinci fıkrasının 7’nci bendi ile de gelir vergisinden istisna edilmişlerdir.

GVK’nın 25’inci maddesi 7’nci fıkrası, “*Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında*

³²⁶ Türkay, a.g.m., s.378

³²⁷ Özekeç, a.g.m., s.172

³²⁸ Yılmaz Ay, “İ kale Sözleşmesine Dayalı Olarak Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, 443. Sayı, Temmuz 2018, s.66

³²⁹ Cumhuriyet Sinan Özdemir, “İ kale Sözleşmesi Sonucu Kesilen Verginin İadesi”, Vergi Dünyası Dergisi, 455. Sayı, Temmuz 2019, s.109

yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)” biçiminde düzenlenmiştir. Bu madde hükmü ile, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar vergiden istisna kılınmıştır.

Dolayısıyla, “7162 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeyle, 27.03.2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yasal haklarına ek olarak ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin ret ve iadesinin yolu açılmıştır.”³³⁰

GVK’nin 40’ıncı maddesi 1’inci fıkrası 3’üncü bendi kapsamında, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecek olup ikale sözleşmelerinin GVK’nin mezkur hükmü kapsamında bir sözleşme olduğu hususunda bir ihtilaf bulunmamakta olup ikale sözleşmeleri işle ilgili yapılan bir sözleşme niteliğinde olduğundan bu kapsamda ödenen tazminatlar da kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

5.2. İcra İflas Kanunu’ndan Kaynaklanan Tazminat: İcra İnkâr Tazminatı

2004 sayılı İKK’nin 67’nci maddesinin 2’nci fıkrası, “*Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir.*” biçiminde düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında düzenlenen tazminata, uygulamada “icra-inkar tazminatı” veya kısaca “inkar tazminatı” (m. 67, V) denilmektedir.”³³¹

“Genel haciz yolunda borçlunun itirazında hiçbir sebep göstermek zorunda olmaması, hatta yalnızca itiraz iradesiyle takibi kendiliğinden durdurabilmesi, bu imkanın gelişigüzel ve haksız kullanımlara açık olması sonucunu da doğurabilir.”³³²

³³⁰ Özdemir, a.g.m., s.113

³³¹ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, **İcra İflas Hukuku**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2016, s.174

³³² Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, a.g.e., s.174

“Kanun koyucu bunu önlemek, alacaklının takibini bu şekilde haksız itirazla kesintiye uğratan borçlu aleyhine bir tür medeni ceza (yaptırım) getirmiştir.”³³³ “Bununla birlikte, 67. maddenin getirdiği tazminatın, İcra ve İflâs Kanunumuzun tamamına hâkim olan “kötü niyetle mücadele” mantığı çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür.”³³⁴

“İtirazın iptali davasında borçlunun inkâr tazminatına mahkûm edilebilmesi için, öğretide ve Yargıtay kararlarında genellikle kabul edildiği üzere, aşağıdaki şartların (birlikte) gerçekleşmesi gerekir: 1) Alacaklının ilâmsız icra takibi yapması; 2) Borçlunun ödeme emrine itiraz etmiş olması; 3) İtirazın iptali davasının süresi içinde açılmış olması; 4) Alacaklının talepte bulunulması; 5) Borçlunun itirazının haksızlığına karar verilmesi”³³⁵

“İnkâr tazminatına hükmedilebilmesi için, itirazın iptali davasının davalı borçlu aleyhine sonuçlanması gerekir.”³³⁶ “Davanın konusuz kalma kararı verildiği takdirde, dava, borçlu aleyhine sonuçlanmamış olacağından, inkâr tazminatına hükmolunmaz.”³³⁷

Bir görüşe göre, “Borçlunun icra-inkar tazminatına mahkum edilebilmesi için, onun ödeme emrine kötü niyetle itiraz etmiş olması kural olarak şart değildir.”³³⁸ “İtirazının haksızlığına karar verilen borçlu, iyi niyetle itiraz etmiş olsa bile, icra inkar tazminatına mahkum edilir.”³³⁹ “Ancak, ödeme emrine itiraz eden, borçlunun velisi, vasisi, kayyımı veya mirasçısı ise (asıl borç bu kimselerin kendi fiillerinden doğan bir işlem olmadığından) bu halde borçlunun icra inkar tazminatına mahkum edilebilmesi için, bu kimselerin ödeme emrine kötü niyetle (borçlunun borçlu olduğunu bildikleri halde) itiraz ettiklerinin ispat edilmiş olması gerekmektedir.”³⁴⁰ Nitekim İİK'nin 67'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında da, “İtiraz eden veli, vasi veya mirasçı ise, borçlu hakkında tazminat hükmolunması kötü niyetin sübutuna bağlıdır.” biçiminde

³³³ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, a.g.e., s.174

³³⁴ Ejder Yılmaz, “İcra İnkâr Tazminatı Açısından “Likid Alacak” Kavramı”, Bankacılar Dergisi, 67. Sayı, 2008, s.86

³³⁵ Yılmaz, a.g.m, s.87

³³⁶ Yılmaz, a.g.m, s.88

³³⁷ Yılmaz, a.g.m, s.88

³³⁸ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, a.g.e., s.179

³³⁹ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, a.g.e., s.179

³⁴⁰ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, a.g.e., s.179

düzenleme yer almaktadır. “Buna göre tazminatı ödeyen borçlunun itirazında kötü niyetli olup olmadığına bakılacak eğer borçlu kötü niyetli değilse ödenen tazminat gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilecektir.”³⁴¹

GİB tarafından verilen bir özelgede³⁴², “mahkeme kararı uyarınca ödenecek icra inkar tazminatı tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı” hususunun sorulması üzerine “*şirketinizin kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarihler itibariyle gider olarak dikkate alınması mümkün olduğu*” yanıtı verilmiştir.

Bir başka özelgede³⁴³, “mahkeme kararına istinaden ödenecek gecikme faizi, *icra inkar tazminatı, yargı harcı ve diğer dava masraflarının işle ilgili olması, ilama bağlı bulunması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarihler itibariyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı*” ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, kurumlar vergisinin matrahının hesaplanmasında işle ilgili olması, ilama bağlı bulunması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarih itibariyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Maliye Bakanlığı’nın görüşü de bu yönde olup konuya ilişkin yargıya taşınan bir ithilaf bulunmamaktadır.

5.3. Arabuluculuk İhlalları Sonrasında Ödenen Tazminatların Durumu

Bilindiği üzere, hukuk uyuşmazlıklarının çözümünde 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (HUAK) ile hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözümlenmesinin önü açılmıştır. Nitekim “Arabuluculuk faaliyeti, yargının yükünü hafifletmek ve şahıslar arasındaki anlaşmazlıkların sulh ile çözümlenerek ekonomik ve sosyal ilişkilerin sürdürülebilirliğini sağlamak adına hukuk sistemimize yeni girmiş bir yöntemdir.”³⁴⁴

³⁴¹ Özekez, a.g.m., s.174

³⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.12.2016 tarih ve 64597866-125[8-2016]-24587 sayılı özelgesi

³⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.04.2014 tarih ve 93767041-125[6-11-GV-40-2013/35]-68 sayılı özelgesi

³⁴⁴ Emre Akın, “**Arabuluculuk Faaliyeti ve Vergilendirilmesi**”, Terazi Hukuk Dergisi, ed. Mutlu Dinç, 11. Cilt, 122. Sayı, Ekim 2016, s.41

HUAK'nin tarafların anlaşması başlıklı 18'inci maddesinin 2'nci fıkrası “*Taraflar arabuluculuk faaliyeti sonunda bir anlaşmaya varırlarsa, bu anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilirler. Dava açılmadan önce arabuluculuğa başvurulmuşsa, anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, arabulucunun görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesinden talep edilebilir. Davanın görülmesi sırasında arabuluculuğa başvurulması durumunda ise anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, davanın görüldüğü mahkemeden talep edilebilir. Bu şerhi içeren anlaşma, ilam niteliğinde belge sayılır.*” biçiminde düzenlenmiştir.

Ancak, 12.10.2017 tarihli değişiklikle eklenen mezkur maddenin 4'üncü fıkrasında ise, “*Taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılır.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile birlikte, “tarafların, avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesinin icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılacağı düzenlenmiştir.”³⁴⁵ “İhtiyari ya da dava şartı arabuluculuk dava şartı sonucunda uzlaşma sağlanması halinde, söz konusu uzlaşma tutanağı icra edilebilir bir hüküm içermesi şartıyla mahkeme kararı ile aynı sonuçları doğuracaktır.”³⁴⁶

Kaldı ki, “Söz konusu düzenlemenin Avukatlık Kanunu md. 35 a ile uyumlu bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür.”³⁴⁷ “İhtilafı taraflar, arabuluculuk sürecinde avukatla temsil edilmiş ve sonuçta tutulan tutanak taraflar ile avukatları tarafından birlikte imzalanmışsa, bu tutanak, Avukatlık Kanunu m. 35/A'ya göre ilam niteliğinde belge teşkil ettiğinden, bu tutanağın icra edilebilirlik niteliği kazanması için mahkemeye sunulması gerekli değildir.”³⁴⁸ “Bunun dışındaki hallerde taraflar, arabuluculuk faaliyeti sonunda yaptıkları anlaşmayı içeren anlaşma belgesine ilam

³⁴⁵ Melis Taşpolat Tuğsavul, “**Arbuluculuk Faaliyeti Sonunda Varılan Anlaşmanın Hukuki Niteliği**”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ed. Necmi Yüzbaşıoğlu, 18. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2019, s.371

³⁴⁶ Ali Turan Hür, “**Ticari Davalarda Arabuluculuk**”, İstanbul Barosu Dergisi, ed. Cengiz Yaka, 93. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2019, s.284

³⁴⁷ Tuğsavul, a.g.m., s.371

³⁴⁸ Mustafa Serdar Özbek, “**Arbuluculuk Sonunda Düzenlenen Anlaşma Belgesine İcra Edilebilirlik Şerhi Verilmesinde Görevli ve Yetkili Mahkeme**”, Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ed. Rıza Ayhan, 3. Cilt, 2. Sayı, Temmuz 2017, s.71

niteliği kazandırmak istiyorlarsa, mahkemeden anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh (icra edilebilirlik şerhi) verilmesini talep etmelidirler.”³⁴⁹

Nitekim 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun (AK) 35/A maddesi, “*Avukatlar dava açılmadan veya dava açılmış olup da henüz duruşma başlamadan önce kendilerine intikal eden iş ve davalarda, tarafların kendi iradeleriyle istem sonucu elde edebilecekleri konulara inhisar etmek kaydıyla, müvekkilleriyle birlikte karşı tarafı uzlaşmaya davet edebilirler. Karşı taraf bu davete icabet eder ve uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma konusunu, yerini, tarihini, karşılıklı yerine getirmeleri gereken hususları içeren tutanak, avukatlar ile müvekkilleri tarafından birlikte imza altına alınır. Bu tutanaklar 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 38 inci maddesi anlamında ilâm niteliğindedir.*” biçiminde düzenlenmiştir.

Hem HUAK'nin hem de AK'nin ilgili hükümlerinde arabuluculuk faaliyeti sonunda imzalanan tutanağın “*ilâm niteliğinde*” olduğu ifade edilmektedir. Burada ilâm niteliğinde ifadesinden kastedilmek istenen söz konusu tutanağın maddi anlamda kesin hüküm içermediği ancak icra edilebilirlik yönünden mahkeme kararı gibi sonuç doğurmasıdır. “Kanun koyucu ilâm niteliğindeki belgeleri, sadece icra edilebilirlik açısından ilâmlarla aynı hukuki rejime tabi tutmuştur.”³⁵⁰ Bu nedenle, HUAK'nin 18'inci maddesi 4'üncü fıkrası kapsamında olan arabuluculuk tutanakları ilâm niteliğinde olup mahkeme kararı ile icra edilebilirlik şerhi alınmaksızın icra edilebilirdir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 11.06.2019 tarih, E.2019/3698 ve K.2019/13044 sayılı kararında, “*Tüm bu tespitler karşısında; dava tarihi itibariyle taraflar arasında 6325 sayılı Kanun hükümleri dikkate alındığında, yapılan işlemler geçerli ihtiyari arabuluculuk faaliyeti olarak nitelendirilemez. Kanun hükümlerine göre usulüne uygun bir başvuru olmadığı, arabuluculuk görüşmelerinin hiç yapılmadığı ve mevzuat hükümleri çerçevesinde usulüne uygun, geçerli bir tutanak düzenlenmediği ve dava tarihi itibari ile zorunlu arabuluculuk şartının henüz yürürlüğü girmedeği de dikkate alınarak, davaya konu ihbar ve kıdem tazminatı ile yıllık izin ücreti yönünden işin esasına girilerek sonuca gidilmesi gerekirken, hukuken*

³⁴⁹ Özbek, a.g.m., s.71

³⁵⁰ Özbek, a.g.m., s.75

geçerli bir anlaşmanın varlığı kabul edilerek “arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılan konularda dava açılmayacağı” yönündeki gerekçeyle davanın usulden reddi hatalı olup, bu yönde verilen ilk derece mahkemesi ile Bölge Adliye Mahkemesi kararlarının BOZULMASINA,...” biçimindeki gerekçe ile hüküm verilmiş olup dolaylı yoldan da olsa anlaşmaya varılması halinde hukuken usulüne uygun bir biçimde düzenlenen arabuluculuk tutanaklarına karşı dava açılmayacağı ve icrai nitelik taşıdığı ifade edilmektedir.

GİB tarafından verilen bir özelgede³⁵¹, iş sözleşmesi feshedilen ve işe iade davası açabilmek için arabulucuya başvuran personel ile özelge talebinde bulunan bankanın, arabulucu nezdinde anlaşması sonucu düzenlenen "Arabuluculuk Anlaşma Tutanağı" uyarınca, söz konusu personele ödenen işe başlatmama tazminatının, GVK'nin 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 1'inci bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunduğu, ancak, ücret mahiyetinde bulunan, boşa geçen süreye karşılık olarak yapılan ödeme ile fazla mesai ödemesi üzerinden ise tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

GİB tarafından 12.10.2017 değişikliği öncesinde verilen bir özelgede³⁵², iki şirket arasında 556 sayılı KHK ve Türk Ticaret Kanunundan doğan haksız rekabet, markaya tecavüz ve marka hükümsüzlüğüne ilişkin olarak karşılıklı tazminat taleplerinin bulunduğu, ancak; arabuluculuk müessesesi kullanılarak imzalanan anlaşmaya istinaden 80.000,00 TL ödendiğinden bahisle, yapılan arabuluculuk masraflarının ve ödenen 80.000,00 TL'nin kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı hususu sorulmuş ve cevaben “Şirketiniz ile arasında imzalanan anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilerek ilam niteliğinin sağlanması şartıyla, bu anlaşmaya göre yapılan arabuluculuk masraflarının ve Şirketiniz tarafından adı geçen şirkete ödenen 80.000,00 TL tazminat tutarının, işle ilgili olması ve kurumunuzun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanmamış olması kaydıyla, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu” yanıtı verilmiştir.

³⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2020 tarih ve 64597866-120[25/1]-E.2275 sayılı özelgesi

³⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.07.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-125[11-2016/20-298]-36026 sayılı özelgesi

“Anlaşma metninin ilam niteliğinde olması (avukatlar tarafından da imzalanması veya anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin olarak sulh hukuk mahkemesinden anlaşma belgesine şerh verilmesi) gerekmektedir.”³⁵³

Sonuç olarak, HUAK'nin 18'inci maddesi 4'üncü fıkrası kapsamında olan arabuluculuk tutanakları ilam niteliğinde olup icra edilebilirlik şerhi alınmaksızın arabuluculuk tutanağına dayanarak ödenen tazminatlar gider olarak indirilebileceğinin mümkün olduğu söylenebilecektir. Bahsi geçen fıkra kapsamında olmayan arabuluculuk tutanaklarında ise mahkeme tarafından verilecek icra edilebilirlik şerhi ile birlikte ödenen tazminatın gider olarak indirilebilecektir.

5.4. Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Kıdem tazminatı hususuna yukarıda detaylıca değinilmiş olup “kıdem tazminatı karşılığı” ile anlatılmak istenen ise muhasebe düzeni içerisinde kıdem tazminatlarının şirketlerce takip edildiği bir hesaptır. Nitekim “İş sahiplerinin kuruluşlarının gerçek durumunu görmeleri ve hangi yük altında çalıştıklarını anlamaları açısından muhasebe düzeni içinde Kıdem Tazminatı Hesapları bulunmaktadır.”³⁵⁴

“Kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak muhasebe hesaplarında gösterilmesi, muhasebenin temel kavramlarından olan “ihtiyatlılık” ve “dönemsellik” kavramları gereğidir.”³⁵⁵ “Bu nedenle, her ne kadar Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ihtiyari bırakılmış olsalar da işletmeler, kıdem tazminatı karşılıklarını ilgili olduğu dönemde ayırmak zorundadır. Sermaye Piyasası Kurulu, kendi denetimine tabi işletmeleri kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve ilgili dönemde giderlere yansıtılması için zorunlu tutmaktadır.”³⁵⁶

Kaldı ki, TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” 116'ncı bent;

³⁵³ Mustafa Kayhan, “İşçi-İşveren Uyuşmazlıklarında Dava Şartı Olarak Arabuluculuk ve Arabuluculukta Vergilendirme”, (Erişim) <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/yay%C4%B1nlar%C4%B1m%C4%B1z/duyurular/vergi-2018/vergi-2018-tr-tr>, 26.01.2021, s.13

³⁵⁴ Rüknettin Kumkale, “Muhasebe Düzeni İçinde Kıdem Tazminatı Karşılığı”, Terazi Hukuk Dergisi, ed. Mutlu Dinç, 3. Cilt, 24. Sayı, Ağustos 2008, s.299

³⁵⁵ Sami Karacan, Mustafa Savcı, “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (Tms-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 22. Sayı, 2011/2, s.136

³⁵⁶ Karacan, Savcı, a.g.m., s.137

“Sadece, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü yerine getirmek üzere gerekli olan harcamaları tamamen veya kısmen başka bir tarafın tazmin etmesi neredeyse kesin olduğunda, işletme aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir: (a) Tazminat hakkını ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir. İşletme bu varlığı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. (b) Tazminat hakkının gerçeğe uygun değerindeki değişiklikleri plan varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler ile aynı şekilde ayırıştırır ve muhasebeleştirir (bakınız: 124 ve 125 inci paragraflar). 120’nci paragrafta göre muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda maliyetlerinin bileşenleri, tazminat hakkının defter değerindeki değişikliklerle ilgili tutarların net değeri üzerinden muhasebeleştirilebilir.”

biçiminde düzenlenmiş olup kıdem tazminatına ilişkin karşılık ayrılması gerektiğinin önü açılmıştır.

“Gerek İş Kanunundaki hükümler gerek toplu iş sözleşmeleri ile belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılacak olan kıdem tazminatı karşılıkları, bilançonun çıkarılma tarihi itibarıyla ilgili gider hesaplarına borç ve muhasebe planında Kıdem Tazminatı karşılığı hesaplarının alacak hanesine kayıt edilir.”³⁵⁷ “Alacak hanesine yani bilançonun pasif kalemleri içine kaydedilen kıdem tazminatı karşılıkları firmanın işçilerine olan o tarihli borcunu göstermektedir.”³⁵⁸

GVK’nin 25’inci maddesinin 7’inci fıkrası a bendinde yer aldığı üzere, “25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları” gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak, kıdem tazminatı karşılıkları, muhtemel bir gider niteliği taşıdığından gider olarak kabul edilmemektedir.

Kaldı ki, “işletme yöneticilerinin takdiri ile ayrılabilir olan olağanüstü ihtiyatlar ve kıdem tazminatı karşılıkları gider olarak indirilemez.”³⁵⁹ “Tahakkuk

³⁵⁷ Kumkale, a.g.m., s.299

³⁵⁸ Kumkale, a.g.m., s.299

³⁵⁹ Öncel v.d., a.g.e., s.362

etmeyen kıdem tazminatlarının gider kaydedilmesi mümkün değildir.”³⁶⁰ “Kıdem tazminatı için karşılık ayrıldığı dönem değil tahakkuk ettiği tarih itibariyle gidere yazılabilecektir.”³⁶¹

GİB tarafından verilen bir özeltede³⁶², “personeler yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olduğu ancak *çalışan personel için ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının, devir nedeniyle personele ödendiği kabul edilemeyeceğinden gider olarak indirilmesi söz konusu değildir*” biçiminde ifade edilerek ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak indirilebileceği ancak kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak dikkate alınamayacağı görüşü bildirilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 31.05.1999 tarih, E.1998/422 E. ve K.1999/2346 sayılı kararında, kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

Sonuç olarak, “Hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları VUK ve KVK çerçevesinde vergi hesapları ile birlikte değerlendirildiğinde, kıdem tazminatı karşılıklarının sadece ödenmeleri durumunda vergiden indirilebilecek giderler olduğu, muhasebe hesaplarında ve finansal tablolarda yer alan ancak daha henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı karşılıklarının ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirildiği görülmektedir.”³⁶³ “Yani TMS-19 çerçevesinde değerlendirildiğinde, henüz ödenmemiş olan ancak hesaplanmış olan kıdem tazminatı karşılıklarının gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim olanağı sağladığı, başka bir ifadeyle ertelenen vergi varlığı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla geçerli vergi oranı üzerinden de vergi etkisi kayda alınacaktır.”³⁶⁴

³⁶⁰ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.318

³⁶¹ Arpacı, a.g.e., s.105

³⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-KVK-20-24-625 sayılı özeltesi

³⁶³ Karacan, Savcı, a.g.m., s.144

³⁶⁴ Karacan, Savcı, a.g.m., s.144

5.5. Ticari Yaşamda Sıklıkla Karşılaşılan Tazminatlara İlişkin Değerlendirmenin Tablo Halinde Sunumu

Tazminatların kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmesinin koşulları detaylı bir biçimde yukarıda yer alan bölümlerde incelenmiş ve hangi durumlarda ortaya çıkan tazminat yükümlülüğünün kanunen kabul edilen gider veya kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu özelge ve yargı kararları kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda, önceki bölümlerde yer alan tazminatların kanunen gider kabul edilmek suretiyle kurum matrahından indirilmesine ve kanunen gider olarak kabul edilmeyerek kurum matrahına eklenmesine ilişkin olay ve durumları özetlemek mümkündür.

Tazminat Ödemesini Doğuran Olay		Kanunen Kabul Edilen Gider	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
1.	Şirket tarafından üretilerek satılan televizyon programları nedeniyle, televizyon kanallarına Radyo ve Televizyon Üst Kurulu tarafından kesilen cezaların televizyon kanalları tarafından şirkete yansıyan ve şirket tarafından sözleşme uyarınca televizyon kanallarına bu kapsamda ödenen tazminatlar, televizyon kanalları ile yapılan sözleşmede cezai şart olarak öngörülse dahi		x
2.	Malzeme alımına ilişkin yapılan sözleşmenin ilgili maddesi uyarınca belirtilen şartlara istinaden geciken mal bedeli üzerinden kesilen cezanın sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminat kapsamında olduğu ve ödenen tazminat	✓	
3.	Asistanlık hizmetleri alanında faaliyet gösteren firmanın havayolu şirketlerinin kusurlarından kaynaklanan mağduriyetler dolayısıyla anılan şirketlere sigorta asistanlık hizmetleri verdiği, bilet bedeli dışında bir bedelle seyahat güvence programına dahil olan yolcuların havayolu ile yapacağı yolculuk esnasında gerçekleşecek muhtemel maddi ve manevi kayıplarının telafisi çerçevesinde havayolu ile imzalanmış olunan sözleşme uyarınca yapılan tazminat niteliğindeki ödemeler	✓	
4.	Şirketin yüklenmiş olduğu mal taşıma işinden dolayı ihale makamı ile düzenlenen sözleşme uyarınca ihale sözleşmesinin "Cezalar ve sözleşmenin feshi" başlıklı maddesi kapsamında ödenen tazminatlar	✓	

5.	Mükellef ve iş yaptığı şirket arasında yapılan mal tedarik sözleşmesinde, mal teslimatı ile ilgili mükellef şirket tarafından kaynaklanan bir sorun olması nedeniyle ceza ödeneceğine ilişkin bir hüküm bulunması halinde, sözleşmeye istinaden ödenen tazminatlar	✓	
6.	Mal satışı faaliyeti ile uğraşan firma ile Sosyal Güvenlik Kurumu arasında yapılan anlaşma gereğince, ilgili kuruma gönderilen garanti belgelerindeki bilgiler ile sistemde yer alan garanti belgelerindeki bilgiler arasında uyumsuzluk olması nedeniyle, sözleşme gereğince firma adına kesilen cezaların mukavelenameye istinaden ödenmiş olmasına rağmen Kurum tarafından kesilen cezalar		Her ne kadar sözleşmede cezai şart olarak düzenlenmiş olsa da, şirketin kusurlu davranması nedeniyle ortaya çıkan söz konusu cezaların idari para cezası mahiyetinde olduğu anlaşıldığından x
7.	Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile yapılan sözleşmeye istinaden anlaşmalı hastane statüsünde faaliyet gösteren şirketin, söz konusu sözleşmede, SGK'nın tespit ettiği resmi hizmet ücreti dışında hastalardan belirli bir sınıra kadar fark ücreti aldığı ancak, şirketin ilgili hesap dönemi içinde bu sınırları aşması sebebiyle sözleşme hükümleri gereği SGK'ya cezai şart ödemesi		Her ne kadar sözleşmede cezai şart olarak düzenlenmiş olsa da, şirketin kusurlu davranması nedeniyle ortaya çıkan söz konusu cezaların idari para cezası mahiyetinde olduğu anlaşıldığından x
8.	Taşeron olarak taahhüt edilen yol bakım ve onarım işlerinin süresinde bitirilememesi nedeniyle sözleşme hükmü uyarınca ödenen gecikme cezaları	✓	
9.	Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatif tarafından yapılan inşaatın sözleşmede belirtilen süreyi aşması nedeniyle, arsa sahiplerine sözleşmeye istinaden ödenen tazminatlar	Kooperatifin kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların kusurundan kaynaklanmamış olması şartıyla ✓	
10.	Şirketin kiracı olarak faaliyette bulunduğu işyerinin aboneliği eski kiracı adına kayıtlı olan elektrik ve su bedellerinin faaliyette bulunulan döneme ve işyerine ait olması, şirketin ticari faaliyetiyle ilgili olarak kullanılmış olması ve şirket tarafından ödendiğinin ilgili kurumlardan alınacak	✓	

	belgelerle kati olarak tevsiki kaydıyla, süresinde ödenmeyen su tüketim bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle uygulanan vade farkları işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat niteliğinde olup		
11.	Yurt dışındaki inşaat faaliyetlerini yürütmek amacıyla açılan işyerinde çalıştırmak üzere istihdam edilen işçilere mahkeme kararları sonucu ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı	İstisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmalı ✓	Bu giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen ticari kazançtan indirimi mümkün olmadığı x
12.	Taşınmaz ipoteği tesisi suretiyle borcuna kefil olunan şirket ile ortaklık ilişkisi bulunan şirketin taşınmaz ipoteğinden kaynaklanan kefalet sorumluluğunun ortaklık ilişkisinin sona ermesine rağmen devam ettiği adli yargı kararı ile tespit edilmiş olup 6102 sayılı TTK’de, ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerden sayıldığından ve tacirin borçlarının ticari olmasının esas olduğu belirtildiğinden; bir dönem ortaklık ilişkisi içinde bulunan şirketler arasındaki iş ve işlemlerin de ticari iş olarak kabulü gerektiğinden, teminat ilişkisinden kaynaklanan ve yargı kararı üzerine ödenen tutar, tazminat niteliğinde olup	✓	
13.	İş kazası nedeniyle ve iş gören veya varislerinin açtıkları dava sonucunu beklenmeksizin, gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar		x
14.	Firma aleyhinde açılan dava dosyasındaki hak ve taleplerden vazgeçilmesine ilişkin olarak düzenlenen anlaşma ve ibranamede davadan vazgeçme bedeli olarak ödenen tutar		x
15.	Bina inşaatı ve gayrimenkul pazarlama faaliyetiyle iştigal eden şirket ile arsa sahibi gerçek kişi arasında akdedilen“Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapımı ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi” kapsamında başlanılan inşaat projesine “maliyetlerin öngörülen tutarı aşması ve bölgede çok sayıda konut arzının olması nedeniyle de planlanan satış hacmine ulaşamayacağı		x

	dolayısıyla ve durumun şirket için karlı olmaktan çıktığından” bahisle projenin durdurulduğu ve akabinde yapılan “Fesih, İbra ve Sulh Sözleşmesi” ile daha önce imzalanan sözleşmede belirtilen tazminat ödemesinden vazgeçilmesi karşılığında arsa sahibi ile anlaşmaya varılarak, yeni tazminat bedelinin ödenmesi		
16.	İş kazası geçirmeleri sonucu SGK tarafından işçilere ödenen iş göremezlik tazminatı ve tedavi yardımının bir kısmının işverene rücu edilmiş olup işlem yargı aşamasında iken davadan vazgeçilerek söz konusu ödemelerin 6111 Sayılı Kanun kapsamında yapılandırılarak ödenmesi		x
17.	Şirkette çalışan işçinin, iş kazası geçirmesi sonucu şirket aleyhine tazminat davası açması üzerine dava görülmekte iken davacı taraf ile anlaşılması dolayısıyla mahkeme kararı ile konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmesi nedeniyle ödenen tazminat		x
18.	Maden ocağında meydana gelen grizu patlaması nedeniyle gerçekleşen iş kazası sonucunda hayatını kaybedenlerin eş ve çocuklarının açtıkları maddi ve manevi tazminat davasında, tarafların tazminat miktarında anlaşmış olmaları nedeniyle taraflar arasındaki sulhun onaylanmasına karar vermesi sonucunda şirket tarafından ödenen maddi ve manevi tazminat	✓	
19.	Yurt dışı firmanın zarara uğradığını ileri sürerek yurt dışında aleyhe açılan dava sonucunda şirketin tazminat ödemesi yönündeki Tahkim Kurulu Kararı ile ilgili olarak Türkiye’de yetkili mahkeme tarafından verilen tenfiz kararı olmaksızın yalnızca Tahkim Kurulu Kararına istinaden şirketçe düzenlenen uzlaşma sözleşmesine göre ödenen tazminat tutarı	(BİM) Ticari ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlık hakkında verilen tazminata ilişkin yabancı tahkim kararlarının taraflar arasında karşılıklı rıza ile yerine getirilmesi halinde, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanununun 58. maddesi gereğince Türk Mahkemelerinden, tahkim kararının	(GİB) (Danıştay) x

		tanınması ya da tenfizine yönelik bir karar alınmasına gerek bulunmamaktadır. ✓	
20.	Yurt dışında mükellef şirket aleyhine açılan dava sonucunda tazminat ödenmesi yönünde verilen tahkim kurulu kararı ile ilgili olarak, Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından verilen ve Yargıtay tarafından da onanan tenfiz kararı çerçevesinde ödenen tazminat tutarı	✓	
21.	Şirkette çalışan kamyon sürücüsünün 4/8 oranında kusurlu bulunması nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen tazminatın çalışanın nedeniyle ödenen maddi ve manevi tazminatlar ile söz konusu tazminatlara ilişkin yasal faizler		x
22.	Katlı otoparkın otopark ve vale işletmeciliği yapan şirket çalışanına müşterinin aracını park etmesi için anahtarın teslim edilmesiyle birlikte araçla ilgili tüm sorumluluğun şirkete ait olması ve bu işlemin mali mesuliyet sigortası ile garanti kapsamında olması nedeniyle araçta oluşan hasarların tamiri için ödenen tazminat		x
23.	Mahkeme kararında yer alan Teknik Bilirkişi Heyeti Raporu ile %50 oranında şirketin kusurlu olduğunun tespit edilmesiyle bu kusur oranı da dikkate alınmak suretiyle iş kazası sonucu ölen işçinin ailesine ödenen tazminat		x
24.	Mahkeme kararının incelenmesinden, bilirkişi raporu ile şirketin %70 oranında kusurlu olduğunun tespit edilmesiyle iş kazası sonucu zarar gören işçiye ödenen tazminat		x
25.	İşle ilgili olması, ilama bağlı bulunması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarihler itibarıyla mahkeme kararına istinaden ödenecek icra inkar tazminatı	✓	
26.	Devir nedeniyle işten ayrılan personele fiilen ödenen kıdem tazminatları	✓	
27.	Sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi	✓	

	durumunda senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarları, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla		
28.	Tür değişikliğine giden şirketin 1475 sayılı Kanun kapsamında devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur, ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlı olduğundan devralınan personelin eski şirkete bağlı çalıştığı dönemlere ait kıdem tazminatlarının hak sahibi personele ödenmesi halinde	✓	
29.	Holding şirketleri arasında hizmet devir sözleşmesi ile personel devri durumunda devralan şirketin devirden önceki döneme ilişkin şirket personelinin daha önce çalıştığı şirketlerdeki çalışılan süre ve ücretler esas alınarak hesaplanarak ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının, devralan şirketçe ödenmesi halinde, söz konusu tutarların şirket ile ilgili yapılmış bir gider olmaması nedeniyle ödenen kıdem tazminatları		x
30.	İş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla şirket tarafından çalışanlara ödemenin yapıldığı dönemde kıdem ve ihbar tazminatı giderleri	✓	
31.	Mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderleri	✓	
32.	Mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ve ilgililere ödenerek şirkete rücu edilen işe başlatmama tazminatı	✓	
33.	Mahkeme kararına istinaden ödenecek gecikme faizi, icra inkar tazminatı, yargı harcı ve diğer dava masraflarının işle ilgili olması, ilama bağlı bulunması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarihler itibarıyla	✓	
34.	Arabuluculuk müessesesi kullanılarak imzalanan anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilerek ilam niteliğinin	✓	

	sağlanması şartıyla, bu anlaşmaya göre yapılan arabuluculuk masraflarının ve şirket tarafından ödenen tazminat tutarının, işle ilgili olması ve kurumunuzun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanmamış olması kaydıyla		
35.	Çalışan personel için ayrılan ve devir nedeniyle personele ödendiği kabul edilemeyen kıdem tazminatı karşılıkları		x



SONUÇ

Bir kimsenin, kendi iradesi dışında başka bir kimse tarafından yapılan haksız eylem neticesinde, malvarlığında bir azalma veya eksilme (zarar) meydana gelmesi nedeniyle ortaya çıkan bu zararın aynen veya nakden olmak suretiyle giderilmesi hakkaniyet ilkesinin gereklerindedir. Nitekim haksız eylemin gerçekleştirilmesi neticesinde zarar gören kimsenin zararının giderilmesi, zarar verici eylemi gerçekleştiren kimseye de bir yaptırım uygulanması sorumluluk hukukunun doğuş sebebidir. Hem yaptırım hem de telafi niteliği taşıyan araç ise kuşkusuz tazminattır.

Maddi ve manevi olmak üzere iki biçimde karşımıza çıkan tazminat yükümlülüğü aynen veya nakden ifa edilebilmektedir. Maddi tazminata hükmedilebilmesi için zarar görenin malvarlığında bir eksilmenin meydana gelmesi gerekirken manevi tazminat ise zarar görenin şahıs varlığını oluşturan hukuki değerlerin ihlal edilmesi ya da bu değerlere saldırılması sonucu doğan zararlar söz konusu olduğunda hükmedilir. Manevi tazminatta amaç, zarar görenin manevi huzurunun sağlanmasına yardımcı olmaktır. Manevi zarar gören kişi lehine tazminata hükmedilmesi, kişinin duyduğu ağır üzüntüyü tam anlamıyla gidermese de hakkaniyet ilkesi kapsamında taraflar arasında bir denkleştirme sağlanması bakımından son derece önemlidir.

Tazminatlar, sorumluluğun kaynağı ister sözleşme olsun ister sözleşme dışı olsun, kusurlu olarak hukuka aykırı gerçekleştirilen bir fiilin bir zarara sebebiyet vermesi ve fiil ile zarar arasında bir illiyet bağı bulunması hallerinde gündeme gelmektedir. Ancak, sözleşme dışı sorumlulukta, kusursuz sorumluluk hallerinde kusur şartı aranmaksızın hukuka aykırı bir fiil, zarar ve aralarındaki illiyet bağının bulunması tazminat yükümlülüğünün doğabilmesi için yeterlidir. Kusur sorumluluğunda ise, kusurun derecesi tazminat miktarının belirlenmesi bakımından önemli bir rol oynamaktadır. Nitekim hakim tazminat miktarını belirlerken haksız fiili gerçekleştirenin kusur oranını dikkate alacaktır. Bununla birlikte, her iki tarafın yaşları, sosyal ve ekonomik durumları, zararın meydana geliş biçimi de tazminat miktarı belirlenirken göz önünde bulundurulmuş hususlardır. Kaldı ki, zarar görenin zararı giderilirken tazminat yükümlüsünün mahvına sebep olunmamalı, her iki taraf arasındaki menfaat dengesi sağlanmalıdır.

İşletme kaynaklarından çıkması muhtemel tazminat ödemeleri de, TMS uyarınca da irdelenmiş olup muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı çerçevesinde işletmelerin olası kaynak çıkışları için izlemeleri gereken yolların kapsamı belirlenmiştir. TMS 37 çerçevesinde elde edilmesi kesin olan tazminat gelirleri tazminat, işletmeden ekonomik nitelikteki muhtemel bir kaynak çıkışı yaratacak tazminatlar ise karşılık olarak değerlendirilmiştir. Ancak, muhtemel olan gelecekte doğması beklenen kaynak çıkışları için ayrılan karşılık tutarları kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Nitekim GVK 40'ncı madde 3'üncü fıkrada öngörülen "ödenmiş olma" koşulu karşılıklarda gerçekleşmemektedir.

Tazminat sorumluluğu yalnızca gerçek kişilere atfedilmemekte aynı zamanda fiil ehliyeti olan tüzel kişilere de yüklenmektedir. Nitekim tazminat yükümlüsü olan tüzel kişiler bakımından da vergi hukuku alanında da birtakım sonuçlar doğacaktır.

Kurumlar vergisi matrahının konusu, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı olup safi kurum kazancının tespitinde giderler son derece önemli bir rol oynamaktadır. KVK'nin safi kurum kazancı başlıklı madde hükmünde kurum kazancının tespitinin GVK'daki ticari kazanç hükümler çerçevesinde yapılacağı hükmolunmuştur. Bu kapsamda, GVK 40'ncı madde 3'üncü fıkrası uyarınca işle ilgili olmak şartıyla ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir.

Dolayısıyla, sözleşmeye, kanun emrine veya ilama dayanarak işle ilgili olarak ödenen tazminatlar kanunen kabul edilen gider kapsamında değerlendirilerek kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. İşle ilgili olma koşulundan kastedilen, mükellefin ticari faaliyetinin normal icapları ile ilgili olmasıdır. Bir başka ifadeyle, mükellefin faaliyet alanı ile ilgili olan tazminatlar, kanunen kabul edilen gider kapsamına girmektedir. Ancak, mükellefin işin idame ettirilmesine ilişkin olmayan bir konuda ortaya çıkan tazminat yükümlülükleri, kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındadır. Tazminatın; sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanması koşulunu üç unsur da ayrı ele alınarak açıklanması gerekmektedir. Sözleşmeden anlaşılması gereken; kurumlar vergisi mükellefi kurumun faaliyet konusuna göre akdedilen iş sözleşmeleridir. Yapılacak işin başlangıcında akdedilen sözleşmeler kapsamında ortaya çıkan tazminatların kanunen kabul edilen gider kapsamında değerlendirilebilmektedir. Sulh yoluyla ödenen tazminatlar, GVK'nin 40'ncı maddesi

3'üncü fıkrası kapsamında sözleşme olarak değerlendirilmemekte olup bu kapsamda ödenen tazminatlar gider olarak indirilemeyecektir. İlama dayalı ortaya çıkan tazminataolar ise mahkeme kararı ve mahkeme kararı niteliğindeki karar uyarınca ödenen tazminatlardır. Yurtdışındaki yetkili bir mahkeme tarafından verilen kararlar uyarınca ödenen tazminatlar ancak Türkiye'de yetkili mahkemenin vereceği tenfiz kararı ile kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Yabancı hakem kararlarına ilişkin doktrinde ve uygulamada farklar bulunmaktadır. Nitekim MÖHUK'de yabancı hakem kararlarının tenfizinin zorunlu olduğu ifade edilirken yabancı hakem kararlarının tenfiz edilebilir olduğu hükmolunmuştur. Bir görüşe göre yabancı hakem kararlarının da tenfizi gerekmektedir, diğer görüşe yabancı hakem kararlarının tenfizinin zorunlu olmadığı savunulmaktadır. Nitekim GİB ve yargı da bu konuda ikiye ayrılmış durumdadır. GİB, yabancı hakem kararlarının tenfizinin gerektiği görüşünde iken yeni tarihli Bölge İdare Mahkemesi kararlarında ise yabancı hakem kararlarının özü itibariyle taraflar arasında bağlayıcı olması şartıyla icrai olduğu dolayısıyla tenfizinin zorunlu olmadığı kararı verilmiştir. Kanun emrine dayanılarak yapılan tazminat ödemelerinin gider olarak indirilebilmesi için ilgili kanun uyarınca ödenmesi zorunlu olan tazminatlardan olması gereklidir. Bunun en bilindik örneği ise kıdem tazminatıdır. Son olarak, tazminatın gider olarak indirilebilmesi için ödenmiş olması gereklidir, tahakkuk eden tazminatlar ödenmemiş ise işle ilgili olma ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanması koşulunu sağlasa bile kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Ödemenin yapıldığı vade tarihi itibariyle, tazminatın, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

KVK'nin 11'inci maddesi g bendinde ise kabul edilmeyen indirimler başlığı altında, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin gider olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilemeyeceği hükmolunmuştur. Öncelikle, anılan bendin istisnai nitelikli hüküm kısmını incelediğimizde, cezai şart olarak derpiş edilen tazminatların kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. Ancak, GİB tarafından verilen özgelere den anlaşılmaktadır ki, GİB, sözleşmeye aykırılık halinin kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının

kusurlarından doğduğu bu sebeple de sözleşmeye aykırılık nedeniyle ödenen cezai şartların gider olarak indirilemeyeceği görüşündedir. Doktrin ve yargı kararları değerlendirildiğinde ise, cezai mahiyetteki suç teşkil eden fiiller üzerinden ödenen tazminatları kanunen kabul edilen gider kapsamının dışında tutulduğu ve ceza kavuşturmasını gerektirmeyen suç fiili kapsamında bulunmayan tazminatların gider olarak indirilmesi gerektiği kabul edilmiştir. Kaldı ki, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanma hali gerçekleşse bile mezkur bentte cezai şartlar istisna edilmiştir. Bu kapsamda, sözleşmede öngörülen cezai şartların, herhangi bir kusur varlığının olup olmamasına bakılmaksızın kanunen kabul edilen gider olarak kurum kazancının tespitinde indirilmesi gerekmektedir. Mezkur bentte kusur ifadesi yerine suç ifadesi kullanılmaktadır. Ancak, anılan hükmün gerekçesinde kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatların, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyeceği ifade olunmuştur. GİB ve yargının nihai görüşleri de kanunun lafzında bulunan suçtan doğan tazminat ifadesi ile kusurdan doğan tazminatın kastedildiği yönündedir. KVK'nin 11'inci maddesi g bendinde, GVK'nin 41'inci maddesi 6'ncı bentteki düzenlemenin aksine işverenin kusursuz sorumluluğu ilkesi benimsenmemiştir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefleri açısından sorumluluk daha geniş kapsamlı olup ödenen tazminatın gider olarak indirilebilmesinin sınırları daraltılmıştır. Kaldı ki, yalnızca kurumun kendisinin değil, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlar gider olarak indirilemeyecektir.

Son dönemlerde, dava şartı olmasıyla birlikte ticari yaşamda oldukça fazla karşılaşılan arabuluculuk müessesesi nedeniyle ödenen tazminatların durumu incelendiğinde görülmektedir ki, 12.10.2017 tarihli değişiklik sonrası, tarafların avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılmaktadır. İlam niteliğinde ifadesinden kastedilmek istenen söz konusu tutanağın maddi anlamda kesin hüküm içermediği ancak icra edilebilirlik yönünden mahkeme kararı gibi sonuç doğurmasıdır. Uygulamada da, Arabuluculuk Anlaşma Tutanağı'nın ilam niteliğinde olup icra edilebilirlik şerhi alınmaksızın arabuluculuk tutanağına dayanarak ödenen tazminatlar gider olarak indirilebileceğinin mümkün olduğu söylenebilecektir.

İş Kanunu'nda düzenlenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatları, işe başlatmama tazminatları, ikale sözleşmesi sonrasında ödenen tazminatlar, bu çalışmada ayrı ayrı ele alınarak, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim imkanına sahip olup olmadıkları incelenmiştir. Kıdem tazminatları, 1475 sayılı Kanun'a göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ile GVK'nin 40'inci maddesinin 3'üncü bendi kapsamında ödendiği tarih itibariyle gider kaydedilebilmektedir. İhbar tazminatları, Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi kapsamında ücret niteliğinde değerlendirilmekte ve tevkifata tabi tutulmaktadır, bununla birlikte; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlardan olduğu için ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. İşe başlatmama tazminatları, GVK'nin 25'inci maddesince öngörülen istisna kapsamında yer almakta olup iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı gider olarak indirilebilecektir. Yine, GVK'nin 25'inci maddesi uyarınca, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar vergiden istisna kılınmıştır. İkale sözleşmesi sonrasında ödenen, kıdem tazminatları, ihbar tazminatları, işe başlatmama tazminatları kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecek, ancak; ihbar tazminatları tevkifata tabi tutulacaktır.

İcra İflas Kanunu'ndan kaynaklanan icra inkar tazminatı, fiilen ödendiği tarihler itibariyle kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmadığı müddetçe gider olarak dikkate alınması mümkün olduğu görüşü özelgelerde ifade edilmiştir.

Kıdem tazminatı karşılıkları, muhasebe düzeni içerisinde kıdem tazminatlarının şirketlerce takip edildiği bir hesap olup ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları gereğince kullanılmaktadır. Ancak, kıdem tazminatı karşılıkları, muhtemel bir gider niteliği taşıdığından gider olarak kabul edilmemektedir.

Sonuç olarak, tazminatların gider olarak indirilmesi müessesesi, kurumlar vergisi mükellefleri lehine olmakla birlikte kanunda öngörülen şartların yerine

getirilmesi bakımından ise mükelleflerin tazminat çatısı altında yaptıkları giderleri vergi matrahlarından indirmeleri konusunda sınırlayıcıdır. Elbette ki, devlet, en büyük gelir kaynağı olan vergiden mükelleflerin kolaylıkla kaçınmasına imkan vermemektedir. Kaldı ki, GİB'in özeldelerindeki görüşler değerlendirildiğinde, yargı kararlarına nazaran daha katı ve mükellef aleyhine bir tutum izlediği görülmektedir. Nitekim kanun koyucu tarafından, gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında gözetilen ayırım ise, gelir vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi mükelleflerine nazaran ekonomik güç bakımından daha zayıf oldukları yönündeki algıdan gelmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri; kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerini gider olarak indiremezken gelir vergisi mükellefleri, çalışanların suçlarından doğan tazminat giderlerini indirebilmektedir. Kanun koruyucu, öncelikle, mükellefler lehine düzenleme yaparken devletin en büyük gelir kaynağı olan verginin de devletin kasasına olabildiğince fazla girmesini sağlamaya çalışmakta ardından ise kendi kanaatimce yeterli bir nitelik incelemesi yapmaksızın genellemeye dayalı olarak güçlü-zayıf ayırımı yapmak suretiyle gelir vergisi mükelleflerini kurumlar vergisi mükelleflerinden daha fazla gözetmektedir.

KAYNAKÇA

Akça Neslihan, Seçkin Gönen, “Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi”, Siyaset, Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 3. Cilt, 3. Sayı, 2015

Akarçay Öğüz Ayça “Türkiye Muhasebe Standardı-Tms 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2007, (Erişim) <https://katalog.marmara.edu.tr/Eyayin/Tez/T0056598.Pdf>, 01.11.2020

Akın Emre “Arabuluculuk Faaliyeti Ve Vergilendirilmesi”, Terazi Hukuk Dergisi, Ed. Mutlu Dinç, 11. Cilt, 122. Sayı, Ekim 2016

Akkayan Yıldırım, Ayça “Cezai Şartın İşlevi Türk Ve Amerikan Hukukları Açısından Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Mecmuası, Cilt 61, Sayı 1-2, İstanbul, 2003

Aksakallı Temel Rüken Haksız Fiillerde Maddi Tazminatın Belirlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Lisansüstü Programlar Enstitüsü Hukuk Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2019, S.108 (Erişim) 12.10.2020, <https://openaccess.bilgi.edu.tr/bitstream/handle/11411/1555/haks%20fiillerde%20maddi%20tazminat%20belirlenmesi.pdf?sequence=1&isallowed=Y>

Antalya O. Gökhan “Manevi Zararın Belirlenmesi Ve Manevi Tazminatın Hesaplanması: Türk Hukukuna Manevi Zararın İki Aşamalı Olarak Belirlenmesine İlişkin Bir Model Önerisi”, S. 234, Erişim (13.10.2020), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/333488>

Arıcı Kadir “Hizmet Akitlerine Cezai Şart Konulması”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Ankara, 1991

Ay Yılmaz “İkale Sözleşmesine Dayalı Olarak Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, 443. Sayı, Temmuz 2018

Arpacı Altar Ömer, Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008

Arsalan Ramazan, Ejder Yılmaz, Sema Ayvaz Taşpınar, İcra İflas Hukuku, Yetkin Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2016

Ateşli D. Erkan “Ticari İşletmelerde Tazminat Ödemeleri Ve Gider İlişkisi”, E-Yaklaşım Dergisi, 91. Sayı, Temmuz 2000

Bıyık Recep, Aydın Kıratlı, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler Ve İndirimler, Güncellenmiş 6.Baskı, Pricewaterhousecoopers Business School, Ankara, 2010

Bilen Cumhur İnan “Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Ve Mali Karın Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, 376. Sayı , Aralık 2012

Bilgili Fatih, Ertan Demirkapı, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, 12. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2018

Bilgiç Rıza “İndirilebilecek Giderlerde Yaşanan Sorunlar”, Kurumlar Vergisinin Güncel Sorunları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ve Vergi Hukuku Platformu Tarafından Düzenlenen Vehup 5. Ulusal Kongresi, Ed. Gülsen Güneş Ve Diğerleri, 1. Baskı, İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, Haziran 2019

Canoglu Mehmet Ali “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ve Muhasebe”, Mükellefin Dergisi, 94. Sayı, Ekim 2000

Cansel Erol, Çağlar Özel, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-1, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017

Cemalcılar Özgül ““Karşılıklar” Teriminin Yarattığı “Karışıklıklar””, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, 4. Sayı, Mayıs 2001

Coşgun Oktay “Teşebbüs Sahibinin Kusursuz Sorumluluğu Halinde Ödenen Tazminatlar Gider Yazılabilir Mi?”, E-Yaklaşım Dergisi, 232. Sayı, Nisan 2012

Çakır Erdem Utku Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Bursa, 2014, S.58, (Erişim) <https://Tez.Yok.Gov.Tr/Ulusaltezmerkezi/Tezorgusonucyeni.Jsp>, 10 Mayıs 2020

Çelik Ahmet Çelik, Tazminat Ve Alacaklarda Sorumluluk Ve Zamanaşımı, Yeniden Yazılmış Ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018

Çelik Nuri, Nurşen Caniklioğlu, Talat Canbolat, İş Hukuku Dersleri, Yenilenmiş 29. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül 2016

Dedeoğlu, Erdoğan “İşveren Tarafından İşçiye Ödenen Kıdem Tazminatı Ve Bu Tazminatın Gelir Vergisi İle Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”, Terazi Hukuk Dergisi, Ed. Mutlu Din., 4. Cilt, 33. Sayı, Mayıs 2009

Demirtaş Sebla “Cezai Şart”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 84, Sayı 2, İstanbul, Mart 2010

Deynekli Adnan “Türkiye’de Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması Ve Tenfizinde Karşılaşılan Sorunlar”, International Conference On Eurasian Economies, 2013, S.894, <https://www.avekon.org/papers/806.pdf>, (Erişim) 04.06.2020

Doğrucu Muhittin “İhbar Tazminatı: 4857 Sayılı İş Kanunu’na Tabi İş İlişkileri Yönünden”, İstanbul Barosu Dergisi, Ed. Cengiz Yaka, 92. Cilt, 5. Sayı, Eylül 2018

Doğrusöz A. Bumin “İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması”, Yaklaşım Dergisi, 187. Sayı, Temmuz 2008

Ekinci Hüseyin “Cezai Şart İlişkisinde Kusur Sorunu”, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 2, Sayı 8, Nisan 2007

Erbilen İnci “Kusursuz Sorumluluk Hallerinden Adam Çalıştırmanın Sorumluluğu”, İstanbul Barosu Dergisi, 92. Cilt, 4. Sayı, İstanbul, Temmuz 2018

Eren Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015

Erdoğan İhsan, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2019

Erdoğan Kemal, Sinan Sami Akkurt, Hüseyin Tokat, Borçlar Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, Eylül 2018

Erdoğan Kemal, Hüseyin Tokat, Borçlar Hukuku, Güncellenmiş Ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019

Gözler Kemal, Hukukun Temel Kavramları, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009

Gökcan Hasan Tahsin, Haksız Fiil Sorumluluğu Ve Tazminat Hukuku, Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010

Güzel Volkan, “Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi”,(Erişim) http://vergiraporu.com.tr/upimage/org/2012-154-tazminatlarin_gider_boyutunun_irdelenmesi-volkan_guzel%20.pdf

Tazminatlarin_Gider_Boyutunun_Irdelenmesi-Volkan_Guzel%20.Pdf

Hür Ali Turan “Ticari Davalarda Arabuluculuk”, İstanbul Barosu Dergisi, Ed. Cengiz Yaka, 93. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2019

Kalenderoğlu Mahmut, Vergi Hukuku: Türk Vergi Sistemi, Ankara, 17. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, 2016

Karacan Sami, Savcı, Mustafa “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (Tms-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 22. Sayı, 2011/2

Karahasan Mustafa Reşit, Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler Ve Sözleşmelerden Doğan Sorumluluk, Genişletilmiş Ve Bağımsız Olarak Düzenlenmiş Baskı, Beta Basımevi, İstanbul, 1996

Karahasan Mustafa Reşit, Tazminat Hukuku Manevi Tazminat, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001

Kayar İsmail, Borçlar Hukuku, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019

Kayhan Mustafa, “İşçi-İşveren Uyuşmazlıklarında Dava Şartı Olarak Arabuluculuk Ve Arabuluculukta Vergilendirme”, (Erişim) <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/yay%20B1nlar%20B1m%20B1z/duyurular/vergi-2018/vergi-2018-tr-tr>, 26.01.2021

Kayıhan Şaban, Mustafa Ünlütepe, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018

Kılıçoğlu Mustafa, Tazminat Hukuku, 2. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2005

Kildiş Yusuf, Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler Ve İndirimler: Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010

Kumkale Rüknettin, Vergi Matrahını Düşürmek İçin Neleri Gider Yazabilirsiniz/Yazamazsınız?, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Mart 2018

Kumkale Rüknettin “Muhasebe Düzeni İçinde Kıdem Tazminatı Karşılığı”, Terazi Hukuk Dergisi, Ed. Mutlu Dinç, 3. Cilt, 24. Sayı, Ağustos 2008

Kuzgun, Ersan “Milletlerarası Tahkim Kanunu Uyarınca Verilen Hakem Kararlarının İcrası”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ed. Nihal Ural, 19. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2020

Numanlıoğlu Ünal “İşe Başlatmama Tazminatı”, Journal Of Yaşar University, 8. Cilt, Özel Sayı, 2013

Netek Okan “Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, 364. Sayı , Aralık 2011

Öncel Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Cenker Göker, Vergi Hukuku, 28.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019

Önen Z. Sacit, Genel Vergi Hukuku, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Şubat 2017

Örten Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (Tms-Tfrs), Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007

Özbek Mustafa Serdar “Arabuluculuk Sonunda Düzenlenen Anlaşma Belgesine İcra Edilebilirlik Şerhi Verilmesinde Görevli Ve Yetkili Mahkeme”, Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ed. Rıza Ayhan, 3. Cilt, 2. Sayı, Temmuz 2017

Özdemir Cumhuriyet Sinan “İkale Sözleşmesi Sonucu Kesilen Verginin İadesi”, Vergi Dünyası Dergisi, 455. Sayı, Temmuz 2019

Özekez Sedat “Gelir Ve Gider Olarak Tazminatların Vergisel Boyutu”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Ve Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, 2017 Kasım-Aralık Sayısı

Özel Çağlar “Türk Özel Hukukunda Sözleşme Dışı Sorumluluk Olgularına Genel Bakış”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28. Cilt, 2. Sayı, 2000

Özkan Azzem “Karşılıklar Ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 16. Sayı, 2000

Pekcan Gürol “Tazminatların Gider Yazılmasında Suç Ve Kusur”, İzmir Dayanışma, İzmir Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası, İzmir, 17 Ocak 2020, 1. Sayı, Aralık 2019

Saracel Nükhet “İhbar Tazminatı Ve Diğer Tazminatlarla İlişkisi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2. Cilt, 2. Sayı, Haziran 1998, S.7, (Erişim) <https://Dergipark.Org.Tr/Tr/Download/Article-File/789913>, 26.06.2020

Sarı Hamit “Tazminat Gelir Midir?”, Vergi Dünyası Dergisi, 357. Sayı, Mayıs 2011

Selçuk Seyhan “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Verilen Hakem Kararlarının İcrası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 140. Sayı, 2019 Ocak-Şubat

Şenses Nevzat “İşe Başlatmama Ve İhbar Tazminatlarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, 370. Sayı, Haziran 2012

Şenyüz Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 16.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019

Toroslu Nevzat, Haluk Toroslu, Ceza Hukuku: Genel Kısım, 21. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ocak 2015

Tunçomağ Kenan, Tankut Centel, İş Hukukunun Esasları, 7. Baskı, Beta Yayınevi, 2015

Taşdemir Yasemin “Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması Ve Tenfizi”, Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ed. A.Selçuk Özgenç, 4. Cilt, 1. Sayı, Temmuz 2016

Taşpolat Tuğsavul Melis “Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Varılan Anlaşmanın Hukuki Niteliği”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ed. Necmi Yüzbaşıoğlu, 18. Cilt, 1. Sayı, Ocak 2019

Tosunoğlu Büşra, Selim Cengiz, “Tms 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9. Cilt, 1. Sayı, 2019

Türkay İmdat “İş Kanununa Göre İş Aktinin Feshi Ve İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi”, Hak İş Uluslararası Emek Ve Toplum Dergisi, 6. Cilt, 15. Sayı, 2017

Usul Hayrettin, Figen Özer Keçe, “Tms 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3. Cilt, 1. Sayı, 2016

Ünal, Mehmet “Manevi Tazminat Ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 35. Cilt, 1. Sayı, 1978

Yegen Baki “Türk Vergi Sisteminde Tazminatlar”, Mali Hukuk Dergisi, 15. Cilt, 180. Sayı, 2019

Yılmaz Ejder “İcra İnkâr Tazminatı Açısından“Likid Alacak” Kavramı”, Bankacılar Dergisi, 67. Sayı, 2008

Bumin Doğrusöz İnternet Sitesi, <https://www.bumindogruso.com/article/suca-dayali-tazminatlarin-gderlestrlmes>, (Erişim) 10 Mayıs 2020

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yayinlar/ticari-kazanclarin-gercek-usulde-vergilendirilmesi-rehberi-2007>, (Erişim) 27 Mayıs 2020

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/node/88151>, (Erişim) 03.05.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/node/88151>, (Erişim) 03.05.2020

Mondaq İnternet Sitesi, <https://www.mondaq.com/turkey/corporate-tax/776432/tazminatlar305n-gider-yaz305lmas305>, (Erişim) 11 Mayıs 2020

Pdf Drive İnternet Sitesi, <https://Tr.Pdfdrive.Com/Gelir-Kurumlar-Ve-Katma-De%C4%9fer-Vergisinde-Kanunen-Kabul-Edilmeyen-Giderler-D166580436.Html>, (Erişim) 02.05.2020

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri X1, No:1, Madde 41, Ek 2.)

şafak Ali Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Ankara, 4. Baskı, Selim Kitabevi, 1996

Tbmm Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, <https://Mevzuat.Tbmm.Gov.Tr/Mevzuat/Faces/Kanunmaddeleri?Pkanunlarno=40553&Pkanunnumarasi=5520>, (Erişim) 17.05.2020

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Erişim) <https://Sozluk.Gov.Tr/>, 09.08.2020

Türkiye Muhasebe Standartları, Tms 37, S.1, (Erişim) 27.10.2020, [https://Www.Kgk.Gov.Tr/Portalv2uploads/Files/Duyurular/V2/Tms/Tms_2020/Tms%2037\(2\).Pdf](https://Www.Kgk.Gov.Tr/Portalv2uploads/Files/Duyurular/V2/Tms/Tms_2020/Tms%2037(2).Pdf)

(Yay. Haz.) Uslu T. Azmi, Yeni Hukuk Lugatı Ve Hukuk Terimleri Sözlüğü, İstanbul, Site Kitabevi, 1964

Yılmaz Ejder, Hukuk Sözlüğü: Öğrenciler İçin, Ankara, 4. Baskı, Yetkin Basımevi, 2010

Vergi Dünyası İnternet Sitesi, <http://Www.Vergidunyasi.Com.Tr/Makaleler/938>, (Erişim) 01.05.2020



Özelgeler Dizini

Yer	Tarih Sırasına Göre
İstanbul V.D.	İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı'nca verilen B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı özelgesi
	İstanbul Defterdarlığı'nın 08.04.1993 tarih ve GVK-3035-5744 sayılı özelgesi
	İstanbul Defterdarlığı'nın 26.02.1997 tarih ve KVK-14/3013-1326 sayılı özelgesi
	İstanbul Defterdarlığı'nın 03.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14-5905 sayılı özelgesi
	İstanbul Defterdarlığı'nın 27.01.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-41/5-11198 sayılı özelgesi
	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40/3 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1-...]-2283 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-3090 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/378]-1182 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-127 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2013 tarih ve 11395140-019.01-1456 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.07.2014 tarih ve 62030549-125[6-2013/207]-1746 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/131]-444 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.08.2016 tarih ve 11395140-010-112158 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2017 tarih ve 39044742-KDV.29-56738 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-56738 sayılı özelgesi
Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/314]-69772 sayılı özelgesi	

	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2017 tarih ve 62030549-125[11-2016/312]-209510 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2018 tarih ve 62030549-125[8-2018/220]-E.562314 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2018 tarih ve 62030549-120[40-2018/1081]-E.904777 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.08.2020 tarih ve 62030549-125[8-2017/361]-E.567951 sayılı özelgesi
Ankara V.D.	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-40-4/-142 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-KVK-20-24-625 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-40-9-1015 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-KVK-20-24-625 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve 38418978-120[40-12/5]-287 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.02.2015 tarih ve 38418978-120[40-14/8]-128 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2020 tarih ve 84974990-130[KDV-1/İ/01-2017/35]-E.40234 sayılı özelgesi
İzmir V.D.	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-620 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-747 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-240 özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.03.2015 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı özelgesi

	Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2019 tarih ve 84098128-120.03.05.07[25-2018/1]-E.113444 sayılı özelgesi
Maliye Bakanlığı	Maliye Bakanlığı'nın 05.01.1993 tarih ve 02/113-1487/003545 sayılı özelgesi
	Maliye Bakanlığı'nın 19.04.2001 tarih ve 49/4914-121/021697 sayılı özelgesi
	Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2414 sayılı özelgesi
Büyük Mükellefler V.D.	Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-127 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 64597866-125[5-2013]-48 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.12.2016 tarih ve 64597866-125[8-2016]-24587 sayılı özelgesi
Kocaeli V.D.	Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/4-82 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.04.2014 tarih ve 93767041-125[6-11-GV-40-2013/35]-68 sayılı özelgesi
Diğer	Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-52-177 sayılı özelgesi
	Erzincan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 27.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.24.10.00-GVK-2010/41/6 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-74-41 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.46.15.01-KVK-1-19 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-15-32 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.09.2014 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2013/11]-35 sayılı özelgesi
	Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.07.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-125[11-2016/20-298]-36026 sayılı özelgesi



Yargı Kararları Dizini

Mahkeme	Karar
Yargıtay	Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 11.02.2010 tarih, E.2009/3839 ve K.2010/1186 sayılı kararı
	Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 10.02.2012 tarihli, E.2010/1 ve K.2012/1 sayılı kararı
	Yargıtay 23.Hukuk Dairesi'nin 02.12.2015 tarih, E.2015/596 ve K.2015/783 sayılı kararında
	Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 31.03.2016 tarihli, E.2016/895 ve K.2016/2050 sayılı kararı
	Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 11.06.2019 tarih, E.2019/3698 ve K.2019/13044 sayılı kararı
	Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 07.11.2019 tarih, E.2016/23740 ve K.2019/20652 sayılı kararı
Danıştay	Danıştay 4. Dairesi'nin 21.12.1970 tarihli E.1969/6740, K.1970/7836 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi'nin 16.12.1974 tarih, E. 1974/1377 ve K. 1974/4429 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi'nin 14.12.1977 tarih, E. 1977/3450 ve K. 1977/3331 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi'nin 24.01.1984 tarih, E. 1984/1030 ve K. 1985/346 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi'nin 22.09.1987 tarihli, E. 1985/1622 ve K.1987/2581 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi 31.05.1999 tarih, E.1998/422 E. ve K.1999/2346 sayılı kararı
	Danıştay 3. Dairesi'nin 10.10.2000 tarihli, E.1999/2328 ve K.2000/3144 sayılı kararı
	Danıştay 9. Dairesi'nin 16.09.2003 tarihli, E.2000/5095 ve K.2003/4379 sayılı kararında
	Danıştay 4. Dairesi'nin 23.03.2015 tarih, E.2014/7036 ve K.2015/951 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi'nin 25.12.2018 tarihli E.2014/2522 ve K.2018/14932 sayılı kararı
Danıştay 4. Dairesi'nin 18.12.2019 tarih, E.2018/9049 ve K.2019/9248 sayılı kararı (Edirne Vergi Mahkemesi'nin 17.09.2018 tarih, E.2018/315 ve K.2018/425 sayılı kararında)	
Bölge İdare Mahkemeleri	Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 20.09.2017 tarihli E.2017/558 ve K.2017/1387 sayılı kararı
	Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 1. Vergi Dava Dairesi'nin 08.03.2018 tarihli E.2017/1535 ve K.2018/421 sayılı kararı
	İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 25.09.2019 tarih, E.2019/2498 ve K.2019/2237 sayılı karar

	İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin 27.02.2020 tarih, E.2019/3589 ve K.2020/717 sayılı kararı
	Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 11.03.2020 tarihli E.2019/1660 ve K.2020/247 sayılı kararı
Bölge İdare Mahkemeleri+ İlk Derece Kararı	Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 21.09.2017 tarih, E.2017/856 ve K.2017/1405 sayılı kararı (Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nin 20.03.2017 tarih, E.2016/945 ve K.2017/403 sayılı kararı)
	İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 27.02.2018 tarih, E.2017/2808 ve K.2018/459 sayılı kararı (İstanbul 13. Vergi Mahkemesi'nin 20.02.2017 tarih, E.2015/265 ve K.2017/511 sayılı kararı)



turnitin raporu

ORIJINALLIK RAPORU

% **17**

BENZERLIK ENDEKSİ

% **15**

İNTERNET
KAYNAKLARI

% **4**

YAYINLAR

% **7**

ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BIRINCIL KAYNAKLAR

1	www.mondaq.com İnternet Kaynağı	% 1
2	asmo.org.tr İnternet Kaynağı	% 1
3	alonot.com İnternet Kaynağı	% 1
4	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	% 1
5	malisozluk.istanbulsmmmmodasi.org.tr İnternet Kaynağı	% 1
6	vergiyalgi.net İnternet Kaynağı	% 1
7	www.tmsk.org.tr İnternet Kaynağı	% 1
8	Submitted to Bahcesehir University Öğrenci Ödevi	% 1

9	www.tayyarates.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
10	msmmmo.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
11	huseyinust.com İnternet Kaynağı	<% 1
12	www.gib.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
13	www.muhasibetr.com İnternet Kaynağı	<% 1
14	www.legalisplatform.net İnternet Kaynağı	<% 1
15	cdn2.beun.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
16	Submitted to Marmara University Öğrenci Ödevi	<% 1
17	www.istanbulymmo.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
18	www.vergiturk.com İnternet Kaynağı	<% 1
19	xa.yimg.com İnternet Kaynağı	<% 1
20	www.slideshare.net İnternet Kaynağı	<% 1

<% 1

21

asmmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

22

www.siyasetekonomiyonetim.org

İnternet Kaynağı

<% 1

23

Submitted to Kirikkale University

Öğrenci Ödevi

<% 1

24

Submitted to Istanbul Medipol Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

25

www.seckin.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

26

www.malibilgi.net

İnternet Kaynağı

<% 1

27

www.ozelgearsivi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

28

Submitted to Ankara University

Öğrenci Ödevi

<% 1

29

www.mevzuatdergisi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

30

aygulmudurlu.com

İnternet Kaynağı

<% 1

31

www.alomaliye.com

İnternet Kaynağı

<% 1

32

izsmmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

33

Submitted to Galatasaray University

Öğrenci Ödevi

<% 1

34

Submitted to Atatürk University

Öğrenci Ödevi

<% 1

35

kevorksimkesyan.blogspot.com

İnternet Kaynağı

<% 1

36

vergivekanun.com

İnternet Kaynağı

<% 1

37

Submitted to Beykent Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

38

www.vmhk.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

39

www.kardemymm.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

40

Submitted to TechKnowledge

Öğrenci Ödevi

<% 1

41

www.rekabet.gov.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

42

muhasebenet.net

İnternet Kaynağı

<% 1

43

ÖZEKEZ, Sedat. "GELİR VE GİDER OLARAK

TAZMİNATLARIN VERGİSEL BOYUTU",
İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
Odası (İSMMMOMO), 2017.

Yayın

<% 1

44

Submitted to Yeditepe University

Öğrenci Ödevi

<% 1

45

Submitted to Suleyman Demirel University

Öğrenci Ödevi

<% 1

46

Submitted to Baskent University

Öğrenci Ödevi

<% 1

47

EKMEKÇİ, Ömer and CEYHAN, Murat. "İŞ
HUKUKU, SOSYAL GÜVENLİK VE VERGİ
MEVZUATI AÇISINDAN İŞE İADE DAVALARI",
İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
Odası (İSMMMOMO), 2017.

Yayın

<% 1

48

Submitted to Istanbul University

Öğrenci Ödevi

<% 1

49

www.tbmm.gov.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

50

www.ahmetbarlak.com

İnternet Kaynağı

<% 1

51

www.asmmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

52

issuu.com

İnternet Kaynağı

<% 1

53

denizlimeslektebirlik.org

İnternet Kaynağı

<% 1

54

www.hukuki.net

İnternet Kaynağı

<% 1

55

Submitted to TechKnowledge Turkey

Öğrenci Ödevi

<% 1

56

www.aghukukburosusu.com

İnternet Kaynağı

<% 1

57

www.ekanun.net

İnternet Kaynağı

<% 1

58

archive.ismmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

59

www.muhassebex.com

İnternet Kaynağı

<% 1

60

www.vergistan.com

İnternet Kaynağı

<% 1

61

Submitted to Ege University

Öğrenci Ödevi

<% 1

62

www.dicle.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

63

www.hubyar.eu

İnternet Kaynağı

<% 1

64

Submitted to Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

65

hukukdershanesi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

66

Submitted to Ahi Evran Aniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

67

Submitted to Istanbul Aydin University

Öğrenci Ödevi

<% 1

68

"Digital Conversion on the Way to Industry 4.0",
Springer Science and Business Media LLC,
2021

Yayın

<% 1

69

Submitted to Gazi University

Öğrenci Ödevi

<% 1

70

www.bilgidenetim.com

İnternet Kaynağı

<% 1

71

www.mevzuatlar.com

İnternet Kaynağı

<% 1

72

Submitted to Istanbul Gelisim University

Öğrenci Ödevi

<% 1

73

www.bilinder.org

İnternet Kaynağı

<% 1

74

www.vergiportali.com

İnternet Kaynağı

<% 1

75

www.kgk.gov.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

76

www.consulta.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

77

www.muzafferdeligoz.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

78

www.kazanci.com

İnternet Kaynağı

<% 1

79

prezi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

80

Submitted to Aksaray Aniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

81

www.denetimnet.net

İnternet Kaynağı

<% 1

82

www.aydinbarosu.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

83

vergimuhasebedenetim.com

İnternet Kaynağı

<% 1

84

www.eecon.info

İnternet Kaynağı

<% 1

85

www.bursa-smmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

86

www.denetimturkey.com

İnternet Kaynağı

<% 1

87

www.incirolgludanismanlik.com

İnternet Kaynağı

<% 1

88

oemgv.blogspot.com

İnternet Kaynağı

<% 1

89

Submitted to Canakkale Onsekiz Mart University

Öğrenci Ödevi

<% 1

90

Submitted to Eastern Mediterranean University

Öğrenci Ödevi

<% 1

91

samikaracan.com

İnternet Kaynağı

<% 1

92

ozbercetin.com

İnternet Kaynağı

<% 1

93

www.mess.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

94

Submitted to Yildirim Beyazıt Universitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

95

trgdoc.com

İnternet Kaynağı

<% 1

96

angora.baskent.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

97

www.ictihatlari.net

İnternet Kaynağı

<% 1

98

UĞURLU, Uğur. "TİCARİ KAZANCIN
TESPİTİNDE HÂSILATTAN İNDİRİLECEK ve
İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER", Vergi
Müfettişleri Derneği, 2014.

Yayın

<% 1

99

www.maliyehukuk.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

100

www.mimarist.org

İnternet Kaynağı

<% 1

101

Submitted to Cankaya University

Öğrenci Ödevi

<% 1

102

www.muhasebenet.net

İnternet Kaynağı

<% 1

103

Submitted to Istanbul Bilgi University

Öğrenci Ödevi

<% 1

104

www.alternatifymm.com

İnternet Kaynağı

<% 1

105

DEMİR, İhsan Cemil and SARISOY, Taner.
"GELİR VERGİSİ KANUN TASARISI ile
GETİRİLEN DÜZENLEMELERE TOPLU BİR
BAKIŞ", Vergi Müfettişleri Derneği, 2014.

Yayın

<% 1

106

KARATAŞ, Yusuf and CANBAY, Mehmet.
"ECRİMİSİLİN VERGİ KANUNLARI İÇİNDEKİ
YERİ ve FİİLİ UYGULAMADAKİ DURUM", Vergi

<% 1

Müfettişleri Derneği, 2015.

Yayın

-
- 107 www.edb.adalet.gov.tr <% 1
İnternet Kaynağı
-
- 108 basvuruyeri.com <% 1
İnternet Kaynağı
-
- 109 AKDAĞ, Yusuf. "MİRAS KALAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ BELİRSİZLİK", Vergi Müfettişleri Derneği, 2014. <% 1
Yayın
-
- 110 isgfrm.com <% 1
İnternet Kaynağı
-
- 111 www.polatholding.com <% 1
İnternet Kaynağı
-
- 112 İbrahim OĞUZ. "OSMANLI MİDİLLİSİ'NDEKİ ŞAHİS VAKIFLARININ AMAÇLARINA DAİR", Journal Of History School, 2015 <% 1
Yayın
-
- 113 earsiv.okan.edu.tr <% 1
İnternet Kaynağı
-
- 114 KORHAN, Gökhan. "Holding ve bağlı kuruluşlar arasındaki alacaklar ve şüpheli ticari alacaklar karşılığı uygulaması", Vergi Müfettişleri Derneği, 2014. <% 1
Yayın

115 Submitted to Hacettepe University <% 1
Öğrenci Ödevi

116 denetimturkey.com <% 1
İnternet Kaynağı

117 www.cetinkaya.av.tr <% 1
İnternet Kaynağı

118 www.verginet.net <% 1
İnternet Kaynağı

119 www.mazarsdenge.com.tr <% 1
İnternet Kaynağı

120 yildizymm.com.tr <% 1
İnternet Kaynağı

121 Submitted to Kingston University <% 1
Öğrenci Ödevi

122 www.bumindogruso.com <% 1
İnternet Kaynağı

123 ATEŞAĞAOĞLU, Erdem. "VERGİ USUL
KANUNU MD. 3/B HÜKMÜ ÇERÇEVESİNDE
KDV İNDİRİMİ UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ", Gazi Üniversitesi,
2016.
Yayın

124 denetimkontrol.com <% 1
İnternet Kaynağı

125

burhaneray.com

İnternet Kaynağı

<% 1

126

www.mmd.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

127

www.dedeoglu.av.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

128

Submitted to Pamukkale Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

129

www.fikrimulkiyet.com

İnternet Kaynağı

<% 1

130

hamarat.av.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

131

etd.lib.metu.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

132

www.vergidegundem.com

İnternet Kaynağı

<% 1

133

YAMAN, Samet and DEMİR, Yeliz. "ÖĞRENCİ BURSLARININ VERĐİ KANUNLARI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ", Vergi Müfettişleri Derneği, 2015.

Yayın

<% 1

134

Submitted to Dicle University

Öğrenci Ödevi

<% 1

Submitted to Türkiye ve Orta Doğu Amme

135	İdaresi Enstit Öğrenci Ödevi	<% 1
136	businesslawconference.ro İnternet Kaynağı	<% 1
137	Submitted to Fırat Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
138	journal.mufad.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
139	TÜRKAY, İmdat. "SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK / İNDİRİLEMEMEYECİK GİDERLER - I", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMÖ), 2017. Yayın	<% 1
140	EREN, Metin. "Ticari kazancın tespitinde hasıllattan indirilecek ve indirilemeyecek giderler", Vergi Müfettişleri Derneğı, 2015. Yayın	<% 1
141	bumindogruso2.com İnternet Kaynağı	<% 1
142	www.ozdogrular.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
143	www.muratvergi.com İnternet Kaynağı	<% 1

144

İnternet Kaynağı

<% 1

145

www.ahmetkeskin.org

İnternet Kaynağı

<% 1

146

www.tnb.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

Alıntılarını ıkart

zerinde

Eşleşmeleri ıkar

Kapat

Bibliyografyayı ıkart

zerinde



ÖZGEÇMİŞ

Elçin Özgün SAKINÇ

Kartal/İstanbul-13.06.1995

EĞİTİM			
Derece	Alan	Okul/Üniversite	Yıl
Lise	-	TED Ankara Koleji Vakfı Özel Lisesi	2009-2013
Üniveriste	Hukuk	İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi	2013-2017

SERTİFİKALAR	
Adı	Yıl
London School of Economics (LSE) Summer School Introduction to English Law Dersi Katılım Belgesi	06-07.2016
MUNTR (Model United Nations) İdari Görevli olarak Katılım Belgesi	05-09.03.2018
SMMM Staj Başlatma Sınavı Başarılı Sonuç Belgesi	14.07.2018

İş Deneyimi		
Çalıştığı Yer	Görevi	Yıl
Yazıcı Hukuk Bürosu	Yaz Stajyeri	07.2016
Kurucu Hukuk Bürosu	Stajyer Avukat	09.2016-12.2017
Göçmen Hukuk Bürosu	Stajyer Avukat	01.2016-08.2017
Akkaya Avukatlık Bürosu	Avukat	11.2018-02.2020
Asm Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.	SMMM Stajyeri	01.01.2019-31.12.2020

Yabancı Diller
<ul style="list-style-type: none"> • İngilizce (Akıcı) • Almanca (Intermediate-Goethe Institute A2 Sertifikası)

E-posta:

Telefon:

Tarih: 05.02.2021