



TAZMİNATLARIN GİDER BOYUTUNUN İRDELENMESİ

Volkan GÜZEL^(*)

1 - GİRİŞ

Ticari hayat belirli riskleri barındıran, bazen kâr bazen de zararla sonuçlanabilecek faaliyetlerden oluşur. Hayatın olağan akışı içinde olağan dışı durumlar olabilmekte yani istenmedik durumlar ortaya çıkabilmektedir. İşletmeler bu sebeple ciddi tazminatlarla muhatap olmaktadır. Bu bazen işçinin iş kazası geçirmesi suretiyle zarar görmesi, bazen işletme sahip veya sahiplerinin suçlarından dolayı üçüncü kişilerin zarar görmesi, bazen de işin icrası sırasında meydana gelen kazalardan dolayı üçüncü kişilerin zarar görmesi şeklinde tezahür edebilir. Bazı durumlarda ise işletmeler, herhangi bir kaza olmasına rağmen sözleşmeden veya kanun emrinden kaynaklı tazminat ödemek zorunda kalabilmektedir.

Çalışmamızda tazminatın tanımı yapılarak, hangi durumlarda tazminat doğduğu, tazminat ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) karşısındaki durumu incelenecektir.

2- TAZMİNAT KAVRAMI

Tazminat; bir kişinin bilerek veya ihmali sonucu başka birine karşı kusurlu davranışlarıyla verdiği hasar ya da kayıplara karşılık olarak, hasar veya kayıpların nakden veya aynen karşılanmasıdır. Bireylerin mal varlıklarında meydana gelen azalmalar maddi tazminatın konusunu oluşturmaktadır. Manevi tazminatın konusunu ise acı, keder, üzüntü gibi ruh halini etkileyen olaylar ile şahsiyetlerine yönelik yapılan her türlü saldırı sonucu itibarının sarsılması gibi kişiliğe karşı yapılan haksız saldırılar oluşturmaktadır.

Haksız saldırı sonucu kişinin mal varlığında veya kişiliğinde oluşan eksilmelerin giderilmesi tazminattır. Borçlar Kanunu'nun 41. maddesi "**Gerek kasten gerek ihmali ve tesciyüp yahut tedbirsizlik ile**

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

haksız bir surette diğer kimseye bir zarar ıka eden şahıs, o zararın tazminine mecburdur” demek suretiyle haksız saldırıda bulunanların uğrattıkları zararı tazmin etmekle yükümlü olduğunu belirtmiştir.

Zararın gerçek miktarını davacının ispat etmesi özellikle kazanç mahrumiyeti gibi hallerde mümkün değildir. Bu konuda BK. M. 42/f.2, **“Zararın hakiki miktarını ispat etmek mümkün olmadığı takdirde hâkim halin mutad cereyanını ve mutazarrır olan tarafın yaptığı tedbirleri nazara alarak onu adalete tevkifan tayin eder”** demektir. Zararın miktarı hükmedilecek tazminatın üst sınırını teşkil eder. Zarar miktarını aşan bir tazminata hükmedilmez.¹

Tazminat, haksızlığa uğrayan kişinin zararı ile orantılı ve hatanın veya kusurun ağırlığı oranında olmak üzere hâkim tarafından tayin edilir. Nitekim Borçlar Kanunu’nun 43. maddesi **“Hakim, hal ve mevkiin icabına ve hatanın ağırlığına göre tazminatın suretini ve şümulünün derecesini tayin eyler.”** demek suretiyle kişilerin kusurları oranında tazminat ödeyeceklerini hüküm altına almıştır. Failin kusurunun derecesi ve olayın özellikleri dikkate alınarak tazminat miktarına karar verilir.

Kanunun ilgili maddelerinden anlaşılıyor ki tazminatın doğuşu dört temel unsura bağlanmıştır. Kişinin **“kusurlu davranışı”** ile bir **“haksız fiil”** meydana gelmeli ve sonucunda **“zarar”** ortaya çıkmalıdır. Zarar ile haksız fiil arasında **“sebepe sonuç ilişkisi”** olmalıdır.

3- TAZMİNAT - VERGİ İLİŞKİSİ

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere tazminat karşı tarafa yapılan bir haksız fiil sonucu kişinin mal varlığında veya şahsiyetinde meydana gelen azalmaların giderilmesi amacıyla yapılan ödemelerdir. Anlaşılması gerekir ki tazminat bir malın veya hizmetin bedeli olmamakta ancak mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı nedenlerle ortaya çıkmaktadır.

KVK 6. madde **“Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.**

Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” demekle safi kurum kazancının tespiti GVK 40 ve 41. maddelerindeki indirilebilecek giderler ve indirim kabul edilmeyen giderler hakkındaki hükümlere göre yapılacağını belirtmiştir.

GVK 40/3. madde **“İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar”** gider kabul edilmektedir hükmünü içermektedir. Anılan kanunun 41/6. maddesinde ise **“Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar”** gider olarak indirilmesi kabul edilmemektedir. Gerek ticari kazancın gerekse kurum kazancının tespitinde ödenen tazminatların gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı anılan kanun maddeleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

İşletmenin ödediği tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının birincil koşulu işle ilgili olmasıdır. Mahkeme kararına, sözleşmeye veya kanun emrine dayansa dahi işle ilgili olmayan bir durumdan kaynaklanan tazminatların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Nitekim işletmenin, işin idamesi sırasında gelişen istenmedik olaylardan ötürü ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için şu üç koşuldan birinin mevcut olması gerekmektedir:

- Mukavelenameye (Sözleşmeye) istinaden yapılan bir ödeme olmalıdır.
- İlama (mahkeme kararına) istinaden yapılan bir ödeme olmalıdır.
- Kanun emrine istinaden yapılan bir ödeme olmalıdır.

¹ OĞUZMAN Kemal, Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2006, s.552

İşle ilgili olmasına rağmen bu üç koşuldan birini sağlasa da müteşebbisin suçlarından kaynaklanan tazminat ödemelerinin GVK 41/6 uyarınca gider yazılması mümkün değildir.

Örneğin; ruhsat almadan başlanan hafriyat çalışmalarında başka bir firmaya ait boru hattının zarar görmesiyle sonuçlanan işte, kazanın meydana gelmesinde kusurlu olunması nedeniyle karşı firmanın zararını tazmin etmek amacıyla yapılan ödeme gider yazılamaz.²

3.1- İşle İlgili Olma

GVK 40. maddenin 3. bendinde tazminat ödemelerinin gider kabul edilmesinin ön koşulu “işle ilgili olmak” olarak düzenlenmiştir. İşle ilgili olmak tabirinden ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili faaliyetleri anlamak gerekmektedir. İşle ilgili olsa dahi ödenen tazminatın işletme sahip veya sahiplerinin kusuruna bağlı olmaması gerekir. Örneğin işletme sahibinin üretimini yaptığı malların dağıtımını yaparken alkollü araç kullanıp yaptığı kazada yaralanan şahsa yapılan ödeme gider kaydedilmemektedir. Maliye Bakanlığı'nın 18.04.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özelgesinde mükellefin işyerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçisinin sol kolunu kaybetmesi üzerine (...) İş Mahkemesince verilen karara göre işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir. Yani işle doğrudan ilgili olsa dahi işletme sahibinin kusurundan kaynaklanan tazminatlar indirim konusu yapılamaz.

3.2- Mukavelenameye İstinaden Ödeme

Mukavelename Arapça mukavele ve Farsça name kelimelerinin bir araya gelmesi ile oluşmuş bir kelime olup günümüz Türkçesinde “sözleşme” ile aynı anlama gelmektedir.

Sözleşme, hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla oluşan hukuksal işlemidir. Hukuk sistemimizde sözleşme serbestisi yer almakla beraber hukuka, ahlaka, emredici kurallara, şahsiyet haklarına aykırı olarak sözleşme yapılamaz. Kanunlara ve yukarıda belirtilen diğer kurallara aykırı olmadıkça iki tarafın beyanını içeren sözleşmeler geçerlidir ve iki tarafı da edimin ifasında bağlar. Bazı istisnalar hariç sözleşmeler genel olarak karşılıklı borç doğururlar ve borcun yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi gibi durumlarda karşı tarafın zararını karşılamaya yönelik tazminat ödeme hükümleri içerir. Sözleşme kapsamında yapılması gereken bir fiil yapılmıyor ve karşı tarafta borcun ifa edilmemesi nedeniyle zarara uğruyor ise fiil ile zarar arasında sebep sonuç ilişkisi bulunması durumunda tazminat doğar. Bu şekilde yazılı yapılmış olmak kaydıyla sözleşmeye istinaden ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanmaması gerekmektedir.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin beşinci bendinin parantez içi hükmünde; **“akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette sayılmaz”** denilmekle bu tip tazminatların gider yazılmasına izin verilmiştir. Ancak sözleşmelerde cezai şart olarak taraflarca belirlenen tazminat tutarlarının gider olarak dikkate alınabilmesi Borçlar Kanunu'nun sözleşmelere ilişkin hükümlerine göre farklılık gösterebilmektedir.

² İstanbul Defterdarlığının 17.12.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14-5665 sayılı özelgesi

İşletme sahibinin suçlarından doğan tazminatın gider yazılamayacağı kanunda açıkça öngörülmele birlikte bu durumun iki istisnası mevcuttur. İlki Borçlar Kanunu'nun istihdam edenin (adam çalıştıranın) sorumluluğu diğeri ise akitlerde cezai şart olarak derpiş edilen tazminatlar. Her ikisi de işletme sahibinde kusur aranmaksızın tazminat ödemekle yükümlü kılar.

Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri cezai şartı, edimin zamanında veya gerektiği gibi ifa edilmesini sağlamaya yönelik taraflarca kararlaştırılan ve gerektiğinde tarafların zararını ispat yükü olmadan da belli bir tazminat alabilme imkânı sağlayan kayıt şeklinde tanımlamıştır.

Cezai şartın en önemli işlevi; borçluyu doğru dürüst ifade bulunmaya sevk edici (zorlayıcı) olmasıdır. Borcun ihlal edilmesi üzerine nasıl hesaplanacağı ve ne kadar tutacağı henüz belirsiz olan bir tazminat yükü altına girmekten pek fazla çekinmeyerek işi gevşek tutabilecek bir borçlu; borcu ihlal ettiği anda alacaklının uğradığı zarara bağlı olmaksızın doğacak önceden belli kesin bir cezanın kararlaştırılmış olması karşısında, daha dikkatli ve özenli davranma zorunluluğu duyabilir.³

Cezai şart; seçimlik cezai şart, ifaya eklenen cezai şart ve cayma (dönme) parası şeklinde olabilmektedir. Borçlunun borcunu sözleşmede belirtilen şekilde ifa etmemesi nedeniyle ödenen tazminatlar sözleşmede belirtilen kısım kadardır. Borçlar Kanunu'nun 161'inci maddesi uyarınca, taraflar cezai şartın miktarını serbestçe belirleyebilirler ancak "**hâkim aşırı gördüğü cezaları indirmekle yükümlüdür.**" Dolayısıyla hâkim, borçlunun bir talebi olmasa dahi miktarı resen dikkate almak zorundadır.

Alacaklının sözleşmede kararlaştırıldan daha fazla talep etmesi borçlunun kusurlu olduğunun ispat edilmesine bağlıdır. Ancak sözleşmede önceden belirlenmiş tutarın ödenmesi için kusur aranmamaktadır. Bu durumda indirim konusu yapılacak tutar ancak sözleşmede belirtilen kadar olacaktır.

Zira B.K'nun 161'inci maddesinde de cezai şart için alacaklının uğradığı zararı ispat etmesine gerek olmadığı, borcun ifa edilmemiş ya da eksik ifa edilmiş olmasının borçlunun kusuruna dayanıp dayanmadığının öneminin bulunmadığı belirtilmiştir. Bu da, bu tip ödemelerin tamamının GVK ve KVK açısından gider yazılabileceği sonucunu doğurur.⁴

Ayrıca işle ilgili olmak şartıyla sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden, işletme personelinin üçüncü kişilere verdiği zararlar nedeniyle ödenen tazminatlar gider yazılabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan düzenlemenin, istihdam edilenin kusuruna bakılmaksızın ödenen tazminatların gider kabul edilmesini gerektirdiği açıktır. Bu durumda incelenmesi gereken ifade 41. maddede geçen "**teşebbüs sahibinin kusurundan doğan tazminat**" ifadesidir. Kanımızca teşebbüs sahibinin yasal bütün tedbirleri aldığı bir durumda, Borçlar Kanunu'nun istihdam edenin kusursuz sorumluluğu hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmez. ⁵ Dolayısıyla işletme sahibinin/işverenin gerekli tüm dikkat ve özeni gösterdiği ve tüm yükümlülüklerini yerine getirdiği bir durumda istihdam ettiği kişinin kusurundan kaynaklı, Borçlar Kanunu'nun kusursuz sorumluluk halleri nedeniyle ödediği tazminatın tamamı gider kabul edilmelidir.

³ OĞUZMAN Kemal, Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2006,s.898

⁴ Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU, Sözleşmelerde cezai şart ve cezai şart ödemelerinin Gvk ve Kvk açısından durumu, Vergi Dünyası, Haziran 2006, sayı.298

⁵ BİYİK,Recep ve Aydın Kıratlı, Giderler ve İndirimler, PWC yayınları, Ankara 2010, s.314

3.3- Kanun Emrine İstinaden Ödeme

Tazminat ödemesi bir kanuni düzenlemeden kaynaklanabilir. Örneğin iş kanunu uyarınca ödenen tazminatlar kanundaki koşulları sağlaması koşuluyla gider yazılabilir. İşten çıkarılan işçiler için iş kanunu uyarınca hesaplanan kıdem tazminatı tutarı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Ayrıca zarar, ziyan ve tazminatı kanun emrine dayanarak ödenmesi ile kanuna aykırı fiiller nedeniyle ödenmesi birbirinden farklı olgular olup karıştırmamakta yarar vardır. İş kanunu uyarınca ödenen kıdem tazminatları ilgili kanundaki koşulları sağlaması koşuluyla gider yazılırken kanunda açıkça öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Nitekim kanuna aykırı fiiller nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar cezai mahiyettedir. Örneğin beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle kesilen usulsüzlük cezasının gider yazılamaması gibi.

3.4- İlam İstinaden Ödeme

İlam, yargılama sonucu mahkeme tarafından taraflara verilen karar belgesidir. Maddede geçen ilam kavramı, ödeme emri verir nitelikteki ilamlardır. Örneğin zarar tespitine yönelik mahkeme kararları bu anlamda ilam kabul edilerek ödenen tazminat gider yazılamaz.⁶ Öte yandan ödeme emri verir nitelikteki ilamın Türkiye'deki bir mahkemeye ait olması zorunlu değildir. Maliye Bakanlığı'nca verilen 19.04.2001 tarih ve 49/4914-121/021697 sayılı özelgede İsviçre uluslararası tahkim mahkemesinde açılan davada ödenmesi kararlaştırılan tazminatın ödenen taksitlerinin ödemenin yapıldığı hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.⁷

3.5- Ödemenin Gerçekleşmiş Olması

Ödenen tazminatın gider yazılabilmesinin bir diğer koşulu ise ödenmiş olmasıdır. Zira zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider yazılabilmesinin koşulu fiilen ödenmiş olmasıdır. Tahakkuk etmiş ancak tutarı kesinleşmesine rağmen henüz ödenmemiş tazminatların kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

4- HAKSIZ FİİLDEN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

GVK 40/3. madde "*İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar*" gider kabul edilmektedir hükmünü içermektedir. Anılan kanununun 41/6. maddesinde ise "*Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar*" gider olarak indirilmesi kabul edilmemektedir.

İşle ilgili olup önceki bölümlerde detaylı şekilde açıklandığı gibi kanun emrine, sözleşmeye veya mahkeme kararına dayanan zarar, ziyan ve tazminatların teşebbüs sahibinin suçlarından doğması

⁶ Danıştay Dördüncü Dairesinin 03.10.1979 tarih ve E.1979/48 K.1979/2429 sayılı Kararı

⁷ BİYİK,Recep ve Aydın Kıratlı, a.g.e., s.311

durumunda gider yazılması mümkün değildir. Ancak vergi idaresinin hâkim görüşü yalnızca suçtan kaynaklanan değil kusur sonucu ödenen tazminatlarında gider yazılamayacağı yönündedir. Zira vergi idaresi ödenen tazminatın kusursuzluk oranında gider yazılmasına müsaade etmektedir. Ancak tazminat, haksızlığa uğrayan kişinin zararı ile orantılı ve hatanın veya kusurun ağırlığı oranında olmak üzere hâkim tarafından tayin edilir. Nitekim Borçlar Kanunu'nun 43. maddesi "**Hâkim, hal ve mevkiin icabına ve hatanın ağırlığına göre tazminatın suretini ve şumulünün derecesini tayin eyler.**" demek suretiyle kişilerin kusurları oranında tazminat ödeyeceklerini hüküm altına almıştır. Bu sebeple kusurlu fiili de suç tanımı bünyesinde değerlendiren vergi idaresinin yapmış olduğu uygulamanın hatalı olduğunu düşünmekle birlikte mahkeme tarafından hükmedilen tazminatın tamamının KKEG olması gerekmektedir.

Kusurun tanımı kanunda yapılmamış olup doktrin ve uygulamaya bırakılmıştır. Doktrin ve uygulamadaki hâkim görüşe göre, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği haksız davranış biçimine kusur denir. Suç ise temyiz kudretine sahip bir kişinin kusurlu iradesinden kaynaklanan icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, yasadaki tanıma uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın veya güvenlik tedbirinin uygulanmasını gerektiren bir fiildir. Bu noktada suçun kusur kavramını kapsayıcı ve genişletici bir anlamı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenledir ki her suç içerisinde kusuru barındırmaktadır. İdarenin ve yargının görüşü de bu yöndedir.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun yazıldığı dönem itibariyle yürürlükte bulunan Türk Ceza Kanunu hafif kusurlu davranışlar nedeniyle doğabilecek cezaları da bünyesinde barındırmakta olup günümüzdeki gibi suç- kabahat (kusur) ayırımını kesin çizgilerle ayırmamakta idi. Dolayısıyla kanun koyucu ilgili maddedeki suç tabirinden kusurlu davranışların tamamını kastetmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 18.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4019-3537 sayılı özelgesinde işyerinde gerçekleşen bir iş kazası neticesinde açılan tazminat davasında işveren tarafından ödenmesi hükmedilen tazminat tutarının işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir. Yine Maliye Bakanlığı'nın 15.08.1991 tarihli ve 1-2126-243/56883 sayılı özelgesinde "*Ceza Mahkemesince verilen kararda, kusurlu görülerek tazminat ödemeye mahkûm edilen mükellefler, şahsi kusurlarının olması nedeniyle, ödedikleri tazminatı gider olarak kaydedemezler*" denilmek suretiyle kusur sonucu işlenen fiiller nedeniyle hükmedilen tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak kaydedilemeyeceği belirtilmiştir.

Kusur; kast ve ihmal olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilir.

Kast, hukuka aykırı şekilde yapılan fiilin bilerek ve isteyerek yapılmasıdır. Yapacağı fiil karşısında sonucu görmüş ve bunu istemiş olabilir veya doğrudan sonucun doğmasını istemese de bunun gerçekleşme ihtimalini gördüğü halde yapmış ise kast vardır. Örneğin şehir içinde 140 km/saat hızla seyreden bir araç şoförü aniden karşısına birinin çıkması durumunda aracın duramayacağını ve çarparak karşıdaki şahsın yaralanmasına hatta ölümüne sebebiyet vermesine sebep olabileceğini görmekte ancak doğrudan doğruya bu sonucu istemese de kasten hareket etmiş olacaktır. Aynı şekilde bilerek ve isteyerek bir başkasına yakından silahla ateş eden kimse onun ölümüne sebep vereceğini bilmekte ve

bu sonucun gerçekleşmesini istemekte ise kasten hareket etmiş olmaktadır. Tazminatın doğması için kasten hareket etmiş olmak şart değildir. Zararın ihmalden kaynaklanmış olması da tazminat yükümlülüğünün doğmasına neden olabilir.

İhmal ise hukuka aykırı sonuç istenmemesine rağmen gerekli dikkat ve özen gösterilmemesi, tedbirler alınmaması sonucu haksız sonucun meydana gelmesidir. İhmali oluşturan ögeler daha objektif unsurlardır. Hayatın olağan akışı içinde olağan dikkat ve özenin gösterilmemesi ve tedbirlerin alınmaması gibi.

Kusurun haksız fiilin doğumuna doğrudan bağlandığı sonucu karşımıza çıkmaktadır. O halde kusur veya suç ayrımı yapılmaksızın işletme sahibinin suç veya kusurlu davranışından doğan yükümlülüklerin gider yazılması mümkün değildir. Zira gerekli dikkat ve özeni göstermekle var olan maddi durumun önüne geçebileceği söz konusu ise dikkat ve özeni göstermemekle kusurlu davranmış olacaktır. Örneğin bir deterjan atölyesinde suların açık unutulması sonucu su basması nedeniyle ziyan olan emtianın maliyet olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

İşletme sahibi kadar çalışanlarında gerekli dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Ancak bu noktada işletme sahibi zararın meydana gelmemesi için gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini kanıtladığı takdirde ödenen zarar, ziyan ve tazminatı gider olarak dikkate alabilmektedir. Bu nedenle Borçlar Kanunu uyarınca kusursuz sorumluluk ilkesine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatların işverence kusursuzluğun ispatı halinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

5- SONUÇ

Risklerle dolu ticari hayatın her anında birtakım problemlerin ortaya çıkması muhtemeldir. İşletmeler bazen kazalar nedeniyle bazen de kanundan veya sözleşmeden kaynaklanan ödemelere muhatap tutulabilmektedir. İşle ilgili olmak kaydıyla sözleşmeye, kanun emrine veya ilama istinaden ödenen tazminatların gider yazılabileceği vergi sistemimizce kabul edilmekle birlikte bu durumun tek istisnası işletme sahibinin suçlarından kaynaklanan tazminatların kanunen indirimi kabul edilmeyen bir gider olduğudur.

Suç, temyiz kudretine sahip bir kişinin kusurlu iradesinden kaynaklanan icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, yasadaki tanıma uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın veya güvenlik tedbirinin uygulanmasını gerektiren bir fiildir. Yapılan tanımdan da anlaşılıyor ki suç kusurlu davranış biçimidir. İşte bu sebeptendir ki "işletme sahibinin suçları" deyiminden kusurlu davranışları anlamak gerekmektedir. Dolayısıyla yalnızca TCK kapsamında olan suçlardan değil işletme sahibinin kusurlu davranışı nedeniyle ortaya çıkan tüm zarar, ziyan ve tazminatların kazancın tespitinde gider yazılması mümkün değildir.

Genel manada tazminat kusurlu davranış sonucu ortaya çıkan zararların giderilmesi sonucu yapılan ödemelerdir. Bu durumun iki istisnası mevcuttur. Borçlar Kanunu uyarınca istihdam edenin sorumluluğu ve sözleşmelerde cezai şart olarak düzenlenen tazminat tutarlarında kusur aranmaksızın işletme sahibi ödemekle mükellef kılınmıştır. Bu nedenle işletme sahibi kusursuz da olsa söz konusu

nedenlerle yükümlü olduğu tazminat tutarlarını ödemek zorundadır. Zira söz konusu durumlarda işletme sahibinin kusuru aranmaz ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

KAYNAKÇA

- BIYIK Recep, KIRATLI Aydın, **Giderler ve İndirimler**, Ankara:PWC yayınları, 2010
- DİKMEN Burçin, DEMİR Alper, İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Temmuz 2010, S.347
- ERDEM Tahir, Haksız Fiil Suç Ayrımında Ödenen Tazminatların Gider Boyutu, Vergi Sorunları, Temmuz 2004, S.190
- EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul:Beta, 2008
- GÜMÜŞLÜOĞLU Aykut, “Sözleşmelerde cezai şart ve cezai şart ödemelerinin GVK ve KVK açısından durumu”, Vergi Dünyası, Haziran 2006, sayı.298
- OĞUZMAN M. Kemal, ÖZ M.Turgut, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2006
- ÖZEL Salih, Tazminat ve Vergi İlişkisi, Yaklaşım, Mayıs 2011, S.221
- ŞAHİN Kürşat, Zarar, Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydı, Vergi Sorunları, Haziran 2001, S.153