

VERGİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN TAZMİNATLAR

COMPENSATIONS IN TERMS OF TAX PRACTICES



Durmuş Erdem ARSLANOĞLU*

ÖZ

Ülkemizde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulurken kurumların kazançları ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Vergilendirilmesi gereken kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi bent halinde sayılmış olup bu yedi bent kapsamına girmeyen bir gelir ise vergilendirilmeyecektir. Gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisi kazanç ve iratların safi tutarları üzerinden hesaplanmaktadır. Vergi mükellefleri tarafından vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak ve yapılamayacak giderlere Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanun'larında yer verilmiştir. Hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi veya manevi bir zarara karşılık olarak tahsil edilen veya ödenen bedellerin vergiye tabi olup olmaması veya kazancın tespitinde indirim konusu yapıp

ABSTRACT

In our country, while income of real persons is subject to income tax, income of corporates is subject to corporate tax. Taxable elements are specified clearly as seven subparagraphs in Income Tax Law, and any income element that is not named among these will not be subject to any taxation. Both real person income tax and corporate tax are calculated on net income. Expenses that can and cannot be deducted from gross income are mentioned in both Income Tax Law and Corporate Tax Law. The fact that whether any pecuniary and non-pecuniary compensation arising as a result of an unlawful action is deductible or subject to taxation is the main subject of this study.

Keywords: Non-deductible expense, net

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, durmus.erdem.arslanoglu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7573-1145. ARSLANOĞLU, D. E. (Eylül 2020). Vergi Uygulamaları Bakımından Tazminatlar, *Vergi Raporu*, 252, (122-135).

yapılamayacağı çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, Safi kazanç, Maddi Tazminat, Manevi Tazminat

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, A10

GİRİŞ

Ülkemizde vergilerin kaynağını servetler üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve gelir üzerinden alınan vergiler şeklinde ayırma tabi tutabiliriz. Anayasanın 73'üncü maddesi hükmü gereğince vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan işlemlerin veya elde edilen gelirlerin vergilendirilebilmesi için söz konusu işlem veya gelirlerin Kanun yapıcı tarafından çıkarılan yasalarla vergilendirilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulurken, kurumların kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisi sadece ilgili kanunlarında belirtilen kazanç ve iratlara uygulanmaktadır. Söz konusu kanunlar kapsamında olmayan kazanç ve iratlar ise gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ ilk maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gerçek kişiler tarafından elde edilen her gelir gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Diğer bir ifade ile sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen gelirlerin vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup vergilendirilecek gelirin

income, pecuniary compensation, non-pecuniary compensation

Jel Classification Codes: K34, A10

unsurları da aynı Kanun'un ikinci maddesinde ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk iki maddesini birlikte değerlendirdiğimizde; gerçek kişiler tarafından bir takvim yılında Kanun'un ikinci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan herhangi birinin elde edilmesi halinde elde edilen bu gelirlerin gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup vergilendirmede elde edilen bu kazanç ve iratların safi miktarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Kazanç ve iratların safi miktarlarının tespiti için faaliyet veya işlem sonucu elde edilen hasıllardan kazanç ve iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesine ilişkin yapılan gider ve harcamaların indirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda her bir kazanç ve iradın türüne göre elde edilen hasıllardan indirilebilecek giderler ilgili maddelerde sayılmıştır. Buna göre ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler 40'ıncı maddede, zirai kazancın tespitinde indirilebilecek giderler 57'nci maddede, ücret gelirinin tespitinde indirilebilecek giderler 63'üncü maddede, serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler 68'inci maddede, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilebilecek giderler 74'üncü maddede, menkul sermaye iradının tespitinde indirilebilecek giderler 78'inci maddede ve diğer

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kazanç ve iratların tespitinde indirilebilecek giderler mükerrer 81'inci madde ile 82'nci madde de yer almaktadır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na² göre aynı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabi olup kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Tazminat; hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi veya manevi zarara karşılık olarak ödenen bedeldir. Diğer bir anlamıyla tazminat, zararların giderilmesi amacıyla sorumlu tarafından zarar görene ödenen veya mahkeme tarafından ödenmesine karar verilen parasal bir değer veya edimdir.³

Tazminatlar maddi ve manevi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi tazminat, hukuka aykırı bir eylem veya işlem nedeniyle malvarlığında meydana gelen eksilmenin giderilmesi iken manevi tazminat ise aynı işlem veya eylemler nedeniyle bireyin yaşadığı üzüntü, elem ve yıpranmanın yol açtığı zararların giderilmesidir.

Kişiler özel yaşantısının dışında ticari faaliyeti nedeniyle hukuka aykırı bir eylem sonucunda tazminat ödeyebilir veya alabilir. Tüzel kişilerde gerçek kişiler gibi özel yaşam bulunmadığından ödenen veya tahsil edilen tüm tazminatlar şüphesiz ticari faaliyetleri ile ilişkilendirilebilir.

Tazminat ödeyenlerin bunları gider yazıp yazamayacağı durumu ile elde edilen tazminatların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır. Bu çalışmamızda tazminatlar gelir ve gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı açısından ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

1- TAZMİNATLAR

Aristokles'e göre devleti oluşturan doğal neden, hiçbir insanın tek başına kendi kendine yetmemesi, bu nedenle de ihtiyaçlarını karşılamak için başkalarının yardımına muhtaç olması gereğidir.

Devletler varlığını ve düzeni korumak için yasalar çıkartarak insanların bu yasalara uymasını sağlarlar. Çıkarılan yasalarla düzenin sağlanması, adaletin sağlanması amaçlanır. Eşit, adil ve hukuki oluşturulan yasalarda devlet güçlünün değil haklı olanın yanında yer almaktadır.

Tazminatların varlığına bakıldığında bir tarafta devletin gücü görünürken diğer tarafta kendi vatandaşının mağduriyetini gideren ve adaleti sağlayan yüzü görünmektedir. Tazminatları güçlü olanın değil haklı olanın yararlandığı bir yaptırım olarak nitelendirebiliriz.

Kişi özgürlüğü ve güvenliği her ne kadar devletlerin güvencesi altında olsa da devletler varlığını sürdürebilmek için yine kendi vatandaşlarından vergi toplama yoluna gitmektedir. Nitekim uygulanmakta olan Anayasa'mızın 73'üncü maddesi ile herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü tutulmuş ve vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Daha önce de belirtildiği üzere tazminat; hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi veya manevi zarara karşılık olarak ödenen bedeldir. Tazminatı ödeyenin mal varlığında bir kayıp meydana geldiği gibi tazminat alanın da mal varlığında bir artış meydana gelmektedir. Tahsil edilen tazminatların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği veya ödenen tazminatların vergiye tabi gelir veya kurum kazancının tespitinde

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Adalet Bakanlığı. (<http://www.magdur.adalet.gov.tr/images/tazminat.pdf>). Erişim tarihi: 09 Nisan 2020.

indirim konusu yapıp yapılmayacağı aşağıda açıklanmıştır.

1.1- Gelir Açısından Tazminatlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulurken 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince aynı maddede sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan hüküm gereğince düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına girmeyen bir gelir, gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Buna göre, maden ararken meydana gelen kayma sonucu ticari işletmeye dahil olmayıp şahsa ait arazide oluşan zarar ziyan için, bilirkişi tarafından yapılan inceleme ve tarafların anlaşması neticesinde belirlenen ve zarar veren şirket tarafından zarar-ziyan bedeli olarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedi gelir unsurunun konusuna girmediğinden beyan edilmesi gerekmemektedir.⁴

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen tazminatların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği her gelir unsuru için ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

1.1.1- Ticari Kazanç Bakımından

Gelir vergisinin konusuna giren ve gelirin unsurlarından en kapsamlısı olan ticari kazanç GVK'nın 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç olarak nitelendirilmiştir. Aynı Kanun'un 38'inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak nitelendirilmiştir.

1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği⁵'ne göre kişilik kavramı işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Diğer bir ifade ile işletme kendi kişiliğine sahip olup bu kişilik işletme sahibinin kişiliğinden ayrılmaktadır.

Muhasebenin kişilik kavramı gereğince işletmeyi ilgilendiren işlemler kayıtlara intikal ettirilmelidir. Örneğin işletmede kullanılan aracın yakıtları gider olarak indirim konusu yapılırken işletme sahibinin özel işlerinde kullandığı aracın yakıt gideri indirim konusu yapılamayacak ve kayıtlarla ilişkilendirilmeyecektir.

GVK'nın 38'inci maddesinde belirtildiği üzere ticari kazanç teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Öz sermaye ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁶ 192'nci maddesinde aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olarak nitelendirilmiştir.

Bilindiği üzere işletmenin malvarlığı varlık (Aktif) ve kaynaklardan (Pasif) oluşmaktadır. İşletmenin malvarlığından meydana gelen bir artışın varlık kısmına diğer bir ifade ile aktif kısmına kaydedilmesi gerekmektedir.

Buna göre işletme lehine meydana gelen bir artışın aktif hesabına kaydedilmesi öz sermayeyi olumlu yönde arttıracaktır. Öz sermayede meydana gelen artış ise GVK'nın 38'inci maddesi gereğince ticari kazanç olarak nitelendirilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalar dikkate alındığında işletme sahibinin özel yaşantısı ile ilgili olmayan ticari faaliyete ilişkin olan her türlü maddi tazminatın GVK'nın 37 ve 38'inci maddesi hükümleri gereğince gelir hesaplarına yansıtılması gerekmektedir.

⁴ Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi

⁵ 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Örneğin sipariş ettiği ürünü belirlenen sürede alamadığından dolayı mükellefin hak kazandığı tazminat da işin sözleşmeye göre yapılmamasından dolayı yükleniciden alınan tazminat da ticari faaliyete ilişkin olduğundan dolayı gelir hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca ticari faaliyet sonucu kazanılan tazminatın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi halinde tahsil edilen bu faiz tutarları da ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Öte yandan işletme sahipleri ticari faaliyetlerine ilişkin olarak maddi tazminat alabileceği gibi manevi tazminat da alabilir. Bilindiği üzere hukuka aykırı bir eylem veya işlem nedeniyle bireyin yaşadığı üzüntü, elem ve yıpranmanın yol açtığı zararların giderilmesi karşılığında verilen tazminatlar manevi tazminattır. İşletme sahibinin yaşadığı üzüntü, elem ve yıpranma ticari faaliyetle doğrudan ilişkilendirilmediğinden alınan manevi tazminatların ticari kazançla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Örneğin bir yayın organında çıkan yalan haberlerden dolayı işleri bozulan lokantacı Bay Mehmet'in açtığı dava sonucunda mahkeme bu süre zarfında Bay Mehmet'in işlerinin bozulmasından dolayı 250.000 TL maddi ve yaşadığı psikolojik rahatsızlığından dolayı da 100.000 TL manevi tazminatın yayın organı tarafından ödenmesine karar vermiştir. Lokantacı Bay Mehmet yayın organında çıkan haberlerden sonra mahrum kaldığı kazanç karşılığında aldığı 250.000 TL tazminatın ticari kazançta eklenip vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan yaşadığı psikolojik rahatsızlığından dolayı aldığı 100.000 TL'lik manevi tazminat ise ticari kazançta dahil edilmeyecektir.

Özetle işletme sahibinin ticari faaliyetine ilişkin olmayan özel yaşamında uğradığı hukuksuzluk sonucunda kazandığı tazminatlar ticari kazançlarla ilişkilendirilmeyecektir.

1.1.2- Zirai Kazanç Bakımından

GVK'nın 52'nci maddesine göre zirai faali-

yetten doğan kazanç zirai kazançtır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre zirai kazanç bilanço esaslı ve zirai işletme hesabı esaslı olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilebilir.

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark; bilanço esasına göre zirai kazanç, GVK'nın 56, 57 ve 58'inci maddelerindeki hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Bilanço esasına göre tespit edilen zirai faaliyette; zirai faaliyete ilişkin olmak üzere elde edilen tazminatlar için Ticari kazanç bölümünde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

Zirai kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilmesi durumunda vergilendirilmesi gereken hasılat GVK'nın 56'ncı maddesinde tek tek sayılmıştır. Bahsi geçen maddede mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatlarının hasılat kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple zirai işletme hesabına göre tespit edilen zirai kazanç sahibi madde metninde yer alan mahsullerin zarara uğraması sebebi ile almış oldukları tazminatları zirai kazanç olarak hasılat kaydedecek, söz konusu tazminatın geç ödenmesi sebebi ile alınacak olan faiz vb. ödemeler GVK'nın 86/1-d maddesinde yer alan tutarı aşması durumunda beyan edilecek aksi takdirde beyana konu edilmeyecektir.

1.1.3- Ücret Bakımından

GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır.

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 olmak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde belirtildiği üzere hizmet erbabına hizmet karşılığı verilen paralar dışında verilen ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler de vergi kanunların uygulanması bakımından ücret geliri kabul edilmiştir.

İşveren tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilebilmesi için bu ödemelerin evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında yapılması gerekmekte olup yapılan ödemelerin ödenek, tazminat, tahsisat, zam vb. şekilde adlandırılması vergilendirilmesine engel olmamaktadır.

Şüphesiz her konuda yasal düzenleme olduğu gibi çalışma hayatında da yasal düzenlemeler mevcut olup yasa koyucu çıkardığı yasalarla hizmet erbabını korumaya çalışmıştır. Çıkarılan yasalarla haksız işten çıkarılmanın önüne geçilmek amaçlanmıştır. Bu yasaların başında 1475 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun gelmektedir.

Öte yandan bazı sebeplerden dolayı işveren hizmet erbabının işine son vermekte ve konu çoğu zaman yargıya taşınmaktadır. Yargı mercii söz konusu olayı değerlendirip nihai kararını vermektedir. Bu kararlar bazen işveren lehine sonuçlanarak herhangi bir tazminat ödenmesine hükmedilmezken, bazı durumlarda ise işverenin kusuru oranında hizmet erbabına tazminat ödenmesi yönünde olmaktadır.

Ücret yönünden tazminatların konusunu sadece işten çıkarmalar oluşturmamaktadır. Bazen iş kazası sonucu alınabileceği gibi bazen de iş yerinde karşılaştığı kötü muameleden de alınabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre hizmet erbabına yapılan aşağıdaki tazminat ödemeleri vergi dışı bırakılmıştır;

- Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı (GVK Madde 25/1)
- İş Kanunu ve Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.) (GVK Madde 25/7-a)
- Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre GVK'nın 25/7-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 yapılan ödemeler ve yardımlar; (GVK Madde 25/7-b)

21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 7'inci maddesi ile GVK'nın 61'inci maddesine eklenen 7'nci bende göre 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 ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan ödenecek olan tazminatın gecikme faiziyle birlikte ödenmesi halinde, toplam tutarın içinde yer alacak olan faiz tutarı GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde yer alan "Her nevi alacak faizi" kapsamında olduğundan elde edilen faiz tutarı tevkifata tabi

tutulmayıp, aynı Kanun'un 86/1-d maddesinde belirtilen sınırın aşılması halinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

1.1.4- Serbest Meslek Kazancı Bakımından

GVK'nın 65'inci maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak tahsil edilen maddi tazminatların serbest meslek kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde sermayeden ziyade emek kullanıldığından uygulamada proje, fikir, telif, haklar ve benzerlerinin usulsüz kullanımları mahkemelerde dava konusu yapılmaktadır. Mahkeme çoğu zaman serbest meslek erbabına tazminat ödenmesine karar vermektedir.

Kendisine ait olan mimari projenin izinsiz kullanılmasından dolayı açtığı dava sonucunda 246.504,00 TL maddi tazminat ve 7.000,00 TL manevi tazminatın ödenmesine hak kazandığını ve vergilendirmenin nasıl olacağını soran meslek erbabına vergi idaresi verdiği özelgede projenin izinsiz kullanımı da dahil elde edilen gelire her hangi bir istisna uygulanmaması gerektiği, maddi tazminatın serbest meslek kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği, alacak asıllarına isabet eden faizlerin ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre alacak faizi olarak değerlendiril-

mesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü dikkate alınarak vergilendirilmesi gerektiği mahkeme kararıyla hükmolunan manevi tazminatın ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurları arasında yer almaması nedeniyle, gelir vergisinin konusuna girmeyeceği ve bu tutarın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.⁷

Vergi idaresi tarafından verilen özelge de dikkate alındığında serbest meslek erbabının mesleki faaliyetine ilişkin aldığı her türlü maddi tazminat serbest meslek kazancı olarak beyan edilmesi gerekirken alınan manevi tazminatların beyan edilmemesi gerekmektedir.

Yine vergi idaresi tarafından verilen bir özelgede serbest meslek faaliyeti dolayısıyla alacağını mahkeme yoluyla tahsil eden serbest meslek erbabına ödenen icra inkar tazminatı ile yasal faizinin menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.⁸

1.1.5- Gayrimenkul Sermaye İradı Bakımından

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup, 72'nci maddesinde ise, gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu hükme bağlanmıştır.

Gayrimenkul sermaye iradında tahsil esası geçerli olup GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen

⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2015 tarih ve 38418978-120[18-14/17]-92 sayılı özelgesi

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229--8126-740 sayılı özelgesi

kişilerin aynı maddede belirtilen mal ve hakların kiralama karşılığında tahsil ettiği yıl gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.

Kiralama işlemleri her iki tarafın ortak iradesi olmasına karşın uygulamada bazen mal veya hak sahibinin iradesi olmadan kiracı tarafından bunların kullanıldığı görülmektedir. Esasında bu mal ve hakları kullananlar kiracıdan ziyade işgalci olarak nitelendirilmektedir. Bu duruma kişinin gayrimenkulün izinsiz, rızasız kullanılması veya kira süresi bitmesine rağmen gayrimenkulün boşaltılmaması örnek verilebilir.

Mal ve hakların sahibinin rızası dışında kullanılması çoğu zaman yargıya taşınmakta olup yargı da uygulamadaki ecrimisil gibi mal ve hakları kullananlar tarafından mal ve hak sahiplerine haksız işgal tazminatı ödenmesine karar vermektedir.

GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların sahiplerinin rızası dışında kullanılmasından dolayı mahkemelerce hak sahiplerine ödenmesine karar verilen haksız işgal tazminatları vergi uygulaması bakımından gayrimenkul sermaye iradı olup tahsilatın yapıldığı yıl gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan haksız işgal tazminatı dışındaki faiz, icra inkar tazminatı ve yasal faiz ödemelerin ise menkul sermaye iradı (alacak faizi) kabul edilerek, anılan Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü uyarınca, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için belirlenen haddi aşması durumunda, tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1.1.6- Menkul Sermaye İradı Bakımından

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar

menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere ticari, zirai, mesleki faaliyet ve gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla alınan tazminatlar ilgili kazanç ve iratlar için geçerli olan hükümlere göre vergilendirilecek olup bu tazminatların geç ödenmesinden dolayı ödenen faizler ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Tazminatlarla birlikte alınan faiz faiz, icra inkar tazminatı ve yasal faiz ödemelerin ise menkul sermaye iradı (alacak faizi) kabul edilerek, anılan Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü uyarınca, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için belirlenen haddi aşması durumunda, tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Satın aldığı gayrimenkulün geç teslim edilmesinden dolayı satıcıdan gecikilen her ay için satış bedelinin % 0,2'sinin kira bedeli kaybı adı altında tazminat olarak yapılan ödemelerin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği, söz konusu ödemelerin tamamının anılan Kanun'un 86'ncı maddesinde belirtilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddinin aşılması durumunda beyan edileceği vergi idaresi tarafından vergi idaresi tarafından verilen özelleştirme belirlenmiştir.⁹

1.2- Gider Açısından Tazminatlar

Gerek gelir vergisi matrahının tespitinde gerekse de kurumlar vergisi matrahının tespitinde vergilendirilmesi gereken kazanç veya iradın safi miktarı dikkate alınır. Diğer bir ifade ile yapılan faaliyet sonucu elde edilen hasılatlardan o hasılatın elde edilmesi için yapılan veya katlanılan gider ve harcamaların indirilmesi gerekmektedir.

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-53 sayılı özelgesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda kazanç ve irat türleri itibarıyla indirimi kabul edilen giderler ile indirimi kabul edilmeyen giderler ilgili maddelerde belirtilmiştir.

Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerine ilişkin olmak üzere bazen tazminat ödenmekte veya ödemesine karar verilmektedir. Buna göre ödenen tazminatların indirim konusu yapıp yapılamayacağı aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1- Kazanç ve İradın Tespitinde İndirim Konusu Yapılacak Tazminatlar

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer verilmiş olup söz konusu maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazanç sahiplerinin ödedikleri tazminatların kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için;

- Ödenen tazminatın beyan edilen kazanca ilişkin olması gerekmektedir: Ticari kazanç sahipleri tarafından ödenen tazminatların yürütülen ticari faaliyete ilişkin olması gerekmekte olup yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmeyen veya vergi dışı bırakılan bir işlemten kaynaklanan tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan Kanunlarla yasaklanmış fiiller nedeniyle ödenen tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Bu duruma ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin kararında "Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne" aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanarak ödenen tazminatın gider yazılamayacağı belirtilmiştir.¹⁰

- **Mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi gerekmektedir:** Ticari kazanç sahipleri tarafından ödenen tazminatların sözleşmeye, mahkeme kararına veya ilgili kanunlarda belirtilen hükümlere istinaden ödenmesi gerekmektedir.

Yazılı sözleşme, mahkeme kararı veya kanun emri olmadan kişilerin kendi arasında anlaşarak ödedikleri tazminatlar vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Sözleşmeye dayanarak ödenen tazminatların gider olarak indirilebilmesi için, sözleşmenin yazılı olması ve tazminat ödenecek durumların açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Sözlü olarak yapılan sözleşmeler ile sözleşmede belirtilmeyen tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz. Yazılı sözleşmelerde tazminat ödeneceğine ilişkin hükmün bulunması halinde tazminata konu fiilin işletmenin, işletme sahibinin veya çalışanlarının kusurundan kaynaklanmasının bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin bir firmanın yapım işini alan A şirketi işi süresinde tamamlamadığından sözleşme gereği karşı tarafa ödeyeceği tazminatları kazancın tespitinde indirim konusu yapabilecektir. Her ne kadar işi süresinde tamamlanamaması konusunda A şirketi kusurlu görünse de ödenen tazminatlar sözleşme ile belirlendiğinden kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mahkemelerce verilen kararlara istinaden ödenen tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Herhangi bir mahkeme kararı olmadan kişilerin kendi aralarında anlaşarak sulh yoluyla ödedikleri tazminatlar indirim konusu yapılamaz. Örneğin şirket arabasının karıştığı ölümlü kaza sonucunda herhangi bir mahkeme kararı olmadan ölen kişinin akrabalarına ödenen tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

¹⁰ Danıştay Esas No:1973/56006, Karar No:1975/10899 20.03.1975

Kanun emrine istinaden ödenen tazminatlar-
da ödenen bedellerin ilgili hükümlere uygun ol-
ması gerekmektedir. Kanun emrine uygun olma-
yan veya belirtilen tutar dışında yapılan ödemeler
kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaya-
caktır. Örneğin 1475 sayılı İş Kanunu hükümlerine
istinaden ödenen kıdem tazminatları ile işe
başlatmama tazminatları kazancın tespitinde in-
dirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıkla-
rında Arabuluculuk Kanunu hükümleri gereğince
arabuluculuk sonucunda ödenen tazminatlar ka-
nun hükmüne ilişkin olarak ödendiği için kazan-
cın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

- Ödemenin işletme sahibinin şahsi kusurun-
dan kaynaklanmaması gerekmektedir: İşle
ilgili ödenen tazminatlar sözleşmeye veya
ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa da-
hi teşebbüs sahibinin suçlarından doğmuş
olması halinde GVK'nın 41'inci maddesinin
6 numaralı bendi kapsamında gider olarak
yazılamayacaktır. Sözleşmede ceza şartı
olarak yer alan tazminatlar bu kuralın bir
istisnasını oluşturmaktadır.

Öte yandan teşebbüs sahibinin 6098 sayılı
Türk Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Ku-
sursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde
katlandığı tazminat yükümlülüğü teşebbüs sa-
hibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul
edilmez. Söz konusu kusursuz mesuliyet kapsa-
mında sorumlu tutularak ödenen tazminatın gi-
der kaydedilebilmesi için teşebbüs sahibinin za-
rarın meydana gelmemesi için kendisine düşen
gerekli bütün tedbirleri almış olması ve zararın
işle ilgili işin ifası sırasında meydana gelmiş ol-
ması gerekmektedir.¹¹

Vergi idaresi verdiği bir özeldede gelir vergisi
mükellefinin yanında çalıştırdığı şoförün karıştığı

ölümlü kaza sonucunda ödenen manevi tazmi-
natın teşebbüs sahibinin suçundan doğan taz-
minat olarak değerlendirilmemekte ve kazancın
tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirt-
mektedir.¹²

Öte yandan mahkeme kararından işletmenin
kusurunun oransal olarak belirtilmesi halinde
işletmenin kusurlu olmadığı orana isabet eden
tazminat tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci
maddesinin 3 numaralı bendine göre gider ola-
rak dikkate alınmasının mümkün olduğu Gelir
İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 31.01.2007
tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/8166 sayılı
yazıda bildirilmiştir. Ancak ödenen tazminatın ta-
mamının işletmenin kusur oranı dikkate alınarak
belirlenmesi halinde ise söz konusu tazminatın
gider olarak indirilemeyeceği ise aşîkârdır.

- **Tazminatların fiilen ödenmiş olması ge-
rekmemektedir:** Ticari kazancın tespitinde
tahakkuk ilkesi geçerli olmasına karşın
GVK'nın 40/1-3 bendi gereğince tazminat-
ların kazancın tespitinde indirim konusu
yapılabilmesi için fiilen ödenmesi gerek-
mektedir. Mahkeme kararı olmasına rağ-
men konunun bir üst mahkemeye taşın-
ması halinde ilamda belirtilen tazminatlar
fiilen ödenmedikçe kazancın tespitinde in-
dirim konusu yapılamayacaktır.
- **Tazminatların ödendiği dönemde gider
yazılması gerekmektedir:** Muhasebe ve
vergilendirmenin dönemsellik ilkesi ge-
reğince tazminatların ödendiği yılda gider
yazılması gerekmektedir.

GVK'nın 57'nci maddesinde zirai kazancın el-
de edilmesinde işletme ile ilgili olmak şartıyla,
mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine
istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların,
68'inci maddesinde serbest meslek kazancının

¹¹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, 2019, 1. Cilt sayfa, 104-105.

¹² Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2016 tarih ve 11355271-120.01[34-2015/23]-72031 sayılı özelgesi

elde edilmesinde Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatların ve 74'üncü maddesinde gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kazanç ve iradın tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Yapılan faaliyete ilişkin yurt dışına ödenen tazminatlar da kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Yurt dışına yapılan tazminat ödemelerinde ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için; işle ilgili olması, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi ve söz konusu zararın teşebbüs sahibinin kusurundan doğmamış olması gerekmektedir. Ancak yabancı mahkemeler tarafından yurt dışındaki kişi veya şirketlere ödenmesine hükmolunan tazminatların vergiye tabi gelirin/kazancın tespitinde indirilebilmesi için, bu mahkeme kararları ile ilgili olarak Türkiye'de yetkili mahkeme tarafından tenfiz kararının verilmesi gerekmektedir. Tenfiz kararı olmaksızın mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat tutarlarının ilgili dönem kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.¹³

1.2.2- Kazanç ve İradın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'na gelir unsurları itibarıyla kazanç ve iradın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Kanunen kabul Edilmeyen Gider olarak bilinen bu harcamaların mali karın tespitinde indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. Ticari karın tespitinde dikkate alınan kanunen kabul edilmeyen giderlerin mali karın tespiti sırasında matraha dahil edilmesi gerekmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere Gelir Vergisi Kanunu'nun

41'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu Kanun maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların, 10 numaralı bendinde ise basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 40/3 maddesi hükmü gereğince mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen tazminatların indirim konusu yapılabilmesi için tazminat ödenmesine neden olan olayın teşebbüs sahibinin suçundan doğmaması gerekmektedir. Bu durumun tek istisnası 41'inci maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendindeki parantez içi hükmünde belirtilmiştir. Söz konusu hükme göre sözleşmelerde cezai şart olarak belirtilen tazminatların ödenmesinde ve kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasında işletme sahibinin kusuru aranmamaktadır.

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazancının tespiti sırasında KVK'nın 11'inci maddesinde yer alan giderleri indirim konusu yapamayacaktır.

Bahsi geçen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendinde sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin h bendinde ise basın yoluyla işlenen

¹³ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.04.2014 tarih ve 19341373-125 sayılı özelgesi

fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminatların indirim konusu yapılamayacağı belirtirken Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durum gelir vergisi mükelleflerinin çalışanlarının suçlarının doğan tazminatların indirim konusu yapılacağı sonucunu doğurmaktadır. Nitekim Vergi İdaresi tarafından verilen 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı özeltede şirkette çalışan kamyon sürücüsünün kusuru nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen tazminatın gider yazılmayacağı belirtilirken; Gelir idaresi Başkanlığı tarafından verilen 27.06.2006 tarihli yazıda ise "...Dolayısıyla işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelelenme, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. Bu çerçevede, ödevliye ait işyerinde çalışan işçinin, işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında ödevli tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın gider olarak indirimi mümkün bulunmaktadır." ifadelerine yer vererek işletme sahibinin yanında çalışanların kurusundan doğan ve ödenen tazminatların indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.^{14, 15}

Gerek gelir vergisi mükelleflerinin gerekse de kurumlar vergisi mükelleflerinin basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayın-

larından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirim konusu yapılamayacağı Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Ayrıca, Borçlar Kanununun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlanılan tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmemektedir.

GVK'nın 68'inci maddesinde sadece serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiş olup çalışanların kusurundan doğan tazminatların indirim konusu yapılamayacağı ise belirtilmemiştir.

1.2.3- Katma Değer Vergisi Açısından Tazminatlar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmaktadır.

Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde ta-

¹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı özeltesi

¹⁵ Gelir idaresi Başkanlığı'nın 27.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı yazısı

mamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangisi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Buna göre;

Belediye tarafından ihale edilip sözleşmeye bağlanan inşaat, onarım, malzeme ve hizmet alımı işlerinde yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden dolayı yükleniciye gecikme cezası tahakkuk ettirilmesi durumunda sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Öte yandan, gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin, belediyenin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.

İşverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem tazminatları ücret mahiyetinde olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle;

- İşçilerin iş akitleri feshedilmeden bir başka işverene nakledilmesi nedeniyle, işçilerin tazminat tutarlarının devir tarihine kadar hesaplanarak yeni işverene aktarılması,
- İşçilerin yeni işverence iş akitlerinin feshedilmesi veya emeklilik hakkı kazanmaları nedeniyle, tazminat tutarlarının eski işverenin sorumlu olduğu kısmının yeni işverene aktarılması

KDV'ye tabi olmayacaktır.

KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin, KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, KDV'ye tabi bir teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili olarak, tazminat adı altında olsa bile, yapılan ödemeler matraha dahil olduğundan, bunlar üzerinden teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin, elektrik faturasının vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle aboneden alınan %5 geç

ödeme tazminatı KDV matrahına dahil edilerek, toplam tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

SONUÇ

Hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi ve manevi zararlara karşılık ödenen bedel olarak nitelendirilen tazminatlar elde edenler için gelir, ödeyenler için ise gider/harcama mahiyetinde olabilir. Gerçek veya tüzel kişiler tarafından elde edilen bir gelirin vergilendirilbilmesi için ilgili kanunlarında açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Nitekim kanun kapsamına girmeyen gelirler vergilendirilmeyecektir. Çalışmamızın ilk bölümünde de vergilendirilmesi gereken tazminatlar ile vergiye tabi olmayan tazminatlar ve vergiden istisna edilen tazminatlar gelirin unsurları itibari ile açıklanmıştır.

Gerek Gelir Vergisi gerekse Kurumlar Vergisinde vergilendirilmesi gereken kazancın tespitinde ödenen tazminatların indirim konusu yapılabilmesi için bu tazminatların beyan edilen kazanca ilişkin olması, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi, ödemenin işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmaması gerekmektedir. Yine söz konusu tazminatların fiilen ödenmiş olması ve ödendiği dönemde gider yazılması gerekmektedir. Çalışmamızın ikinci bölümünde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek tazminatlar ile kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan tazminatlar vergi idaresi tarafından verilen özalgeler doğrultusunda açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- 60 No.lu KDV Sirküleri

1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müktefişleri Derneği Yayını, 2019, 1. Cilt

Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2015 tarih ve 38418978-120[18-14/17]-92 sayılı özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-53 sayılı özelgesi

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2016 tarih ve 11355271-120.01[34-2015/23]-72031 sayılı özelgesi

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.04.2014 tarih ve 19341373-125 sayılı özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420 sayılı özelgesi

Gelir idaresi Başkanlığı'nın 27.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı yazısı