

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

İlyas Emre YAYLA

*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

Harun SAĞIR

*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

Murat BİRİNCİ

ULUSLARARASI VERGİ:

*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

Adile Ecemiş GÜLEÇ

*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

Caner TURUNÇ

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGÜN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş MüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
MuŐtafa YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çađlar IŐIKOĐLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Uđur KÜÇÜKKAHYAOĐLU	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 5
TARİH TEMMUZ / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN SUÇTAN DOĞAN TAZMİNAT GİDERLERİ VE İDARENİN YORUMU

Merve TAŞDEMİR¹

ÖZET

Gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisinde, safi kazancın vergilendirilmesi esas alınmıştır. Safi kazançta ulaşmak için gayrisafi hasıllardan o kazancın elde edilmesi ile ilgili hangi giderlerin indirileceği veya indirilemeyeceği gelir ve kurumlar vergisi kanununda yer almaktadır. Buna göre mukavelenameye, ilama ve kanun hükmüne istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, suçtan kaynaklanması halinde safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır (GVK m. 41/6, 68/2; KVK m. 11/1-g). Bu kapsamda, kanunlarda hüküm altına alınan suçtan doğan tazminat giderinin Vergi Usul Kanununun 3. maddesi kapsamında nasıl yorumlanması gerektiği, vergi idaresinin suç kavramını nasıl yorumladığı, idarenin yorumu ile kanun lafzı arasında bir çelişki olduğu; bununla birlikte idarenin, suç kavramını yorumlarken birbirinden farklı görüşlerinin bulunmasının yeni özelge sistemiyle uyumlu olmadığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Safi Kazanç, Suçtan Doğan Tazminat Gideri, Vergi Kanunlarının Uygulanması, Özelge.

¹ Vergi Müfettiş Yardımcısı, ORCID Numarası: 0009-0007-1161-9676

GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişi kazançları üzerinden alınan gelir vergisi ve istisnai haller dışında(iş ortaklıkları) tüzel kişilerin kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisidir. Her iki temel vergide de safi kazancın vergilendirilmesi esas alınmıştır. Safi kazanç; gayrisafi hasılatтан o kazancın elde edilmesi ile ilgili giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutardır. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi kanunlarında ilgili maddelerde hangi giderlerin gayrisafi hasılatтан indirileceği ve indirilmeyeceği belirlenmiştir.

Gerçek kişi gelirleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa(GVK)² göre vergilendirilmektedir. “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir vergisine tabi kazançlar Kanununun 2. maddesinde sayılmış ve sayılan bu kazanç ve iratların tespitinde gerçek ve safi tutarlarının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun sistematığı her bir gelir unsuruna ilişkin muafiyet ve istisnaların sıralanmasının ardından her bir gelir unsurunun neler olduğu, bu unsurların tespitinin nasıl yapılacağı ve ardından verginin tarhi, beyanı gibi vergilenmesine yönelik usullerin yer aldığı hükümler şeklindedir. Safi kazanca ulaşırken gayrisafi tutardan hangi giderlerin indirilip indirilemeyeceği her bir gelir unsuru bakımından Kanunda yer almaktadır. Bu kapsamda, ticari kazanç ve serbest meslek kazancına ilişkin hükümleri içeren 41 ve 68. maddelerinde suçtan doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin safi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumların elde ettiği kazançlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa(KVK)³

2 Resmî Gazete Tarihi - Sayısı: 06.01.1961-10700

3 Resmî Gazete Tarihi-Sayısı: 21.06.2006- 26205

4 Resmî Gazete Tarihi - Sayısı: 12.01.1961- 10705

göre vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta ve kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır. GVK'nın 37. maddesinde ticari kazancın nasıl tespit edileceği düzenlenmiştir. Buna göre kurum kazancı, gayrisafi hasılatтан o kazancın elde edilme edilmesi ile ilgili giderlerin indirilmesi ile bulunacaktır. Ancak kanun koyucu bazı giderlerin bu kapsamda indirilmesine imkân vermemiştir.

KVK'nın 11. maddesi kurum kazancının tespitinde hangi giderlerin indirilemeyeceğini düzenlemiştir. Kanununun 11. maddesinin 1. fıkrasının g bendine göre; sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Her iki kanun uyarınca açıklanan madde hükümlerinden suçtan doğan tazminat giderlerinin gider olarak dikkate alınmayacağı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda kanunda yer alan suç kavramından anlaşılması gerekenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(VUK)⁴ 3. maddesi hükümleri çerçevesinde ne olduğu ve vergi idaresinin suç kavramını nasıl yorumladığı çalışma konumuzu oluşturmaktadır. Ayrıca idarenin zamansal süreç içerisinde farklı yorumlarda bulunmasının yol açtığı sakıncalar diğer değerlendirme konumuz olacaktır.

1. SUÇTAN KAYNAKLANAN TAZMİNAT GİDERLERİ

1.1. Genel Olarak

Suçtan doğan tazminat giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı öngörülmüştür. Bu bakımdan her iki kanunun ilgili hükümlerini ayrı ayrı ifade etmekte fayda bulunmaktadır.

1.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

“Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir vergisinin konusuna GVK’nın 2. maddesinde yer alan gelir unsurları girmektedir. Bununla birlikte Kanunda sayılan gelir unsurlarından ticari kazanç ve serbest meslek kazancının hükümleri çalışma konumuz çerçevesinde açıklanacaktır.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır ve ticari kazancın tespiti VUK’un değerlendirme hükümleri ile GVK’nın 40 ve 41. maddelerine göre yapılmaktadır. GVK’nın indirilecek giderler başlıklı 40. maddesinin 3. bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak kanunun takip eden “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41. maddesinin altıncı bendinde ise “her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)” gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK’nın “Serbest Meslek Kazancının Tanımı” başlıklı 65. maddesinde; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” hükmü yer almaktadır. GVK’nın serbest meslek kazancının tespitinde dikkate aldığı “Mesleki Giderler” başlıklı 68. maddesinin 1/10. bendinde, mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye göre ödenen tazminatların gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise “her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.” hükmüne yer verilmiştir.

Her iki gelir unsurunda da gelirin safi tutarının tespitine yönelik indirim kabul edilen ve edilmeyen giderlerden anlaşılakta olan, işle ilgili olan ve sözleşmeye, mahkeme kararına veyahut bir kanun hükmüne göre ödenen tazminatların gider yazılacağı ancak ödenen bu tazminatın suçtan doğması durumunda gider olarak dikkate alınmayacak olmasıdır.⁵

Hali hazırda gelirin vergilendirmesinde uygulanmakta olan GVK, 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1961 yılından evvel uygulanmakta olan modern anlamda gelir vergisinin uygulanmasının ilk adımı olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu GVK’nın temelini oluşturmaktadır.⁶ Pek çok düzenleme 5421 sayılı Kanundan GVK’ya değişmeden geçmiştir.⁷⁸ Bu anlamda çalışma konumuz olan

5 Namık Kemal TOPÇU ve Kader Melis TOPÇU. “Gayrisafi Hasıllardan İndirilemeyecek Bir Gider Olan Suçtan Doğan Zarar Ziyan ve Tazminatlarda “Suç”un Anlamı”, Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 398. 2021. s. 96.

6 Resmî Gazete Tarihi-Sayısı: 09.06.1949-7228.

7 https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005067.pdf, (S.E.T.09.03.2023).

8 https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005068.pdf, (S.E.T.09.03.2023).

suçtan doğan tazminat giderlerinin mülga 5421 sayılı Kanununda ilgili maddeler kapsamında değerlendirmek yerinde olacaktır.

Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununa ilişkin kanun tasarısının 42. maddesinin 3. fıkrasında mukavelenemeye veya ilama veya kanuni bir emre istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların sermaye bağlantısı olmamak kaydıyla safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir. Bununla birlikte 43. maddesinin 6. fıkrasında her türlü para ve vergi cezaları gider olarak kabul edilmemiştir.⁹ Meclise sunulan bu kanun tasarısının ilgili madde numarası geçici komisyonca 41 olarak değiştirilmiş, 42. maddesine “işle ilgili olma” kaydı konulmuş ayrıca 43. maddesine de “mükellefin sun’u taksirinden doğan ceza mahiyetindeki tazminatlar” eklenmiştir.¹⁰ Komisyonca eklenen bu ifade ile ilgili ne anlaşılması gerektiğine ilişkin meclis görüşmelerinde tartışmalar yaşanmış¹¹, bunun üzerine geçici komisyon başkanı Prof. Dr. Münir BİRSEL tartışma konularına şu şekilde açıklık getirmiştir.¹²

“Zarar ziyan ve tazminatları şu şekilde mütalaa etmek gerekir. Birincisi bu zarar işletmenin faaliyetlerinden doğan zarardır. Bu zararlar, işletme ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından tutulan defterler ve muhasebe kayıtlarında gösterilen zarardır. İkincisi bir sözleşmeyle girilen işin ademi icrasından dolayı diğer tarafa ödenen zarar, ziyan ve tazminatlardır.

Bu ikisi haricinde ödenen zarar ziyanlar vardır. Bunlardan biri; müstahdemin fiilinden dolayı işveren tarafından ödenen tazminatlardır. Diğeri

ise kişinin kendi fiilinin suç mahiyetindeki kusuru ve hatasına ilişkin zarar ziyan ve tazminatlardır. Müstahdemin fiilinden dolayı ödenen zarar ziyan ve tazminatlar kanun emrine dayalı olup 41. Madde kapsamında safi kazançtan indirilebilmektedir. Ancak kişinin kendi fiili ile suç mahiyetindeki kusur ve hatasından doğan zarar ziyan ve tazminatlar işletmenin faaliyetiyle ilgili değildir, bu bir şahsi tazminattır. Bu tazminat işletmenin karı veya zararını etkilemeyecektir.”

Prof. Dr. Münir Birsal’in yukarıdaki açıklamasının devamında geçici komisyonca eklenen “sun’u taksirinden doğan ceza mahiyetindeki tazminatlar” ifadesinin genel ve belirsiz olması gerekçesiyle “teşebbüs sahiplerinin suçlarında doğan tazminatlar” şeklinde değiştirilmesi meclis tarafından kabul edilmiştir.¹³

GVK’nın temelini oluşturan Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun kanunlaşma süreci ile Kanun lafzındaki “suçtan doğan” ifadesinden anlaşılması gerekenin, kanunlarda suç sayılan fiillerden dolayı ödenen tazminatlar olduğu ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı açıktır.

1.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

KVK’nın “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6. maddesinde Kurumlar Vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

GVK’nın 37 ila 41 inci madde hükümlerinde

9 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, s. 76.

10 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, s. 61-62.

11 Bkz. T.B.M.M. Tutanak Dergisi Dönem: VIII, Cilt: 18, Toplantı: 3

12 <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018070.pdf> , (S.E.T.09.03.2023).

13 <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018070.pdf> , (S.E.T.09.03.2023).

ticari kazancın nasıl tespit edildiği ve kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderler sayılmıştır. GVK'nın 40. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine göre, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının g bendine göre, 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 dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlerden anlaşılmakta olan; işle ilgili olan ve sözleşmeye, mahkeme kararına veyahut bir kanun hükmüne göre ödenen tazminatların gider olarak dikkate alınacağı ancak ödenen bu tazminatın suçtan doğması durumunda gider olarak dikkate alınmayacak olmasıdır. Önemli olan husus ise kanun lafzındaki “suçtan doğan” ifadesinin nasıl yorumlanması gerektiğidir.¹⁴

KVK'nın 11/1-g maddesinin Kanun gerekçesinde “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 dâhil 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.” ifadesine yer verilmiştir.¹⁵

İdare tarafından uygulanmakta olan, Kanun gerekçesinde geçen “kusurlarından” ifadesinden yola çıkıp kusurdan doğan tazminat giderlerinin de safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmamasıdır. Ancak bu görüş vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin VUK'un 3/A maddesi ile çelişki yaratmaktadır. KVK'nın 11/1-g maddesinin lafzında; “suçtan doğan” ifadesinden suç sayılan fiillerden dolayı ödenen tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı açıktır.

2. SUÇ KAVRAMININ YORUMLANMASI

Bir yasa kuralını yorumlarken izlenebilecek yöntemlere yorum yöntemleri denir.¹⁶ Vergi kanunlarının yorumlanmasında da diğer kanunların yorumlanmasında temel kabul edilen dört yorum yöntemi uygulanmaktadır. Bunlar lafzi yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal yorumdur.

VUK'un “Vergi Kanunlarının Uygulanması Ve İspat” başlıklı 3. maddesinde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Bir kanun maddesinin ne anlama geldiğini tespit etme amacı içinde olduğumuzda, önce ilgili maddenin metnine ve sözlerine bakılmaktadır. Başka deyişle, metin veya sözden bağımsız bir yorum bulunmamaktadır. 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü incelendiğinde, *vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık olmadığı hâllerde* şeklindeki ifade ile ilk

14 Namık Kemal TOPÇU ve Kader Melis TOPÇU. “Gayrisafi Hasıllardan İndirilemeyecek Bir Gider Olan Suçtan Doğan Zarar Ziyan ve Tazminatlarda “Suç”un Anlamı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 398, 2021, s.97.

15 <https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm>, (S.E.T.09.03.2023).

16 Mualla ÖNCEL ve Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU. *Vergi Hukuku Cilt 1. A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Ve Basın - Yayın Yüksekokulu Basımevi. Ankara 1985. s.22*

önce lâfzî yorum yönteminin uygulanmasının emredilmiş olduğu anlaşılmakta ve bu bağlamda vergi hukukunda lâfzî yorum, ilk başvurulacak yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁷

Suçtan doğan tazminat giderlerinin gider olarak dikkate alınmayacağına ilişkin Kanun hükümlerinin lafzından, kanunlarda suç sayılan fiiller dolayısıyla ödenen giderlerin anlaşıldığı açıktır. Ayrıca KVK'nın gerekçesinde ifade edilen kusurdan doğan tazminat ifadesinden de kusur fiillerini anlayarak geniş yorumlamak kanunun lafzının dışında bir yorum yapmak olacaktır.

Kanaatimizce, böyle bir değerlendirme yapmak VUK'un 3. maddesi hükmüne aykırı olacaktır. VUK'un 3. maddesinden anlaşılmakta olan, vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikli olarak lafzi yorum yönteminin uygulanması, eğer lafzın açık olmadığı bir hüküm var ise amaçsal, sistematik ve tarihi yorum yöntemlerinin kullanılarak içerdiği anlamın ne olduğunun irdelenmesi gerektiği olacaktır.

3.İDARENİN SUÇTAN KAYNAKLANAN TAZMİNAT GİDERLERİNE İLİŞKİN YORUMU VE UYGULAMASI

3.1.Yeni Özelge Sistemi

Özelgeler; mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşür.¹⁸

VUK'un 413. maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından veya Gelir

İdaresi Başkanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap verilmesi, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, mükellefin uyum maliyetinin azaltılması, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılması ile internetten özelgelerin yayınlanması suretiyle şeffaflık sağlanmaktadır.

Mükelleflerin özelge talepleri için Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine doğrudan başvurma imkânı bulunmamakta olup özelge taleplerinin özelge talep formu ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır.¹⁹

Ayrıca Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin, "Taleplerin Değerlendirilmesi Ve Özelge Tayini" başlıklı 11.maddesinde "(1) Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar özelge taleplerini, 8 inci, 9 uncu ve 10 uncu maddelerde yer alan hükümler bakımından değerlendirir. Söz konusu maddelerde yer alan hükümlere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuruyu sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirim yapılır.

(2) Birinci fıkrada belirtilen makamlarca; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanarak, Başkanlığa

17 Yeliz Neslihan AKEL "Vergi Hukukunda Yorum". İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 62. Seri. s.88-89

18 <https://www.gib.gov.tr/node/86780> , (S.E.T.09.03.2023).

19 <http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi> , (S.E.T.09.03.2023).

gönderilir ve Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir.

(3) *Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.*

(4) *Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, Komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir.” düzenlemesi yer almaktadır.*

Anılan yönetmelik ile birlikte özelge sisteminde uygulamada birliğe gidilmiştir. Artık bir konu ile ilgili özelge verilmeden önce, daha önceden bu konu ile ilgili bir özelgenin verilmiş olması durumunda havuzda olan özelge emsal kabul edilerek benzer bir görüş verilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışma konumuzu oluşturan suçtan kaynaklanan tazminat giderlerine ilişkin verilen özelgelerde idarenin görüşünün nasıl olduğu ve görüşünde birlik sağlanıp sağlanmadığı özelgeler ışığında değerlendirilecektir.

3.2.Suçtan Kaynaklanan Tazminat Giderleri Kapsamında Verilen Özelgeler

Yukarıda bahsi geçen kanunlarda hüküm altına alınan suçtan doğan tazminat giderlerinin indirim olarak dikkate alınmayacağına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği özelgelerde, suç kavramının geniş yorumlanarak kusur olarak dikkate alındığı görülmektedir. Bu konuda yeni özelge sisteminin bir sonucu olarak ortak kanaatte

özelgeler verilmiştir. Ancak suçu kusur olarak dikkate alan idare, kusurdan doğan tazminat tutarının mahkemeler tarafından tespitinde, ne kadarının gider olarak dikkate alınacağı hususunda birbirinden farklı özelgeler vermiştir.

Bu hususta; “İlgide kayıtlı dilekçenizde, Şirketinizde iş kazası geçiren bir işçi için Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı tarafından İş Mahkemesinde açılan dava sonucu Şirketinizin %90 oranında kusurlu bulunduğu ve tazminat ödenmesi yönünde hüküm verildiği belirtilmiş olup söz konusu tazminat tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Bu hükümlere göre, yazınızda belirtilen mahkeme karar uyarınca şirketiniz tarafından ödenen tazminatlardan, şirketinizin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (3) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün olup, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (g) bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”²⁰ şeklinde görüş bildirmiştir.

Benzer bir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığının 18.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özelgesinde ise, “İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, İliniz Vergi Dairesi mükelleflerinden tarafından, kendisine ait işyerinde 12.10.2000 yılında gerçekleşen iş kazası neticesinde iş gücünün % 50’ sini kaybeden işçisi tarafından açılan davanın, işçi lehine sonuçlanması üzerine ödenen manevi tazminat ve yasal faizin, ticari kazancın tespitinde

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 31.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayılı özelgesi

gider olarak indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş talep edildiği, ilgili mahkeme kararında iş kazasının 8/6 oranında işyeri sahibinin, 8/2 oranında da işçinin kusurundan kaynaklandığı belirtilmiş olduğundan tazminatın gider yazılıp yazılamayacağı konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmaktadır.

...

*Bu çerçevede, adı geçen mükellefin işyerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçisinin sol kolunu kaybetmesi üzerine İş Mahkemesince verilen 29.11.2005 tarih ve Esas No:, Karar No: sayılı karara göre işçinin kazada 2/8 oranında kusuru bulunduğu, mükellef tarafından ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendine göre gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Ödenen tazminatın, **işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.**" görüşü verilmiş ve suçtan doğan tazminat giderinden mahkemece belirlenen kusur oranına isabet eden tutarların gider yazılamaması gerektiği belirtilmiştir.*

Ancak aynı konuya ilişkin verilen bir başka özalgede "İlgide kayıtlı özalg talep formunuzda, 06/10/2008 tarihinde işyerinizde gerçekleşen iş kazası sonucu ölen işçinin ailesine, mahkeme kararına istinaden şirketinizce ödenen tazminatın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı konusunda bilgi talep edilmektedir.

...

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere; ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine

bağlı bulunması şarttır. Ancak, kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamamaktadır.

*Özelge talep formu ekindeki ... İş Mahkemesinin ... sayılı Kararının incelenmesinden, 04/05/2009 tarihli Teknik Bilirkişi Heyeti Raporu ile şirketinizin %50 oranında kusurlu olduğunun tespit edildiği ve **bu kusur oranı da dikkate alınmak suretiyle şirketinizin tazminat ödemesine hükmedildiği anlaşılmıştır.** Bu çerçevede, 06/10/2008 tarihinde işyerinizde gerçekleşen iş kazası sonucu ölen işçinin ailesine, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre ödemek zorunda kaldığınız tazminatın, 5520 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."²¹ görüşü verilmiştir.*

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 2012/02/24 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-728 sayılı özalgesinde, "İlgide kayıtlı özalg talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ... organize sanayi bölgesinde bulunan iplik imalatı fabrikanızdaki boya kazanının patlaması sonucu 1 işçinizin vefat ettiği ve 4 işçinizin yaralandığı ve SGK tarafından yapılan iş kazası tespit ve bilirkişi raporları neticesinde şirketiniz ve kazancı yapan firma olan ...San. Tic. Ltd. Şti'nin %50'şer oranında kusurlu bulunduğu ve yine SGK tarafından ... İş Mahkemesi nezdinde dava açıldığı ve anılan mahkemenin 24/12/2010 tarih ve Esas No:2010/29 Karar No: 2010/466 sayılı Kararı ile SGK'na tazminat ödenmesine karar verildiği belirtilerek, mahkeme kararına istinaden SGK'na ödenen tazminat tutarı, geçici

²¹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 22/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-52-177 sayılı özalgisi

iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre %50 kusur oranınız dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminat, geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının 5520 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.” mahkeme tarafından tespit edilen kusur oranına isabet eden tazminat tutarının gider olarak dikkate alınmayacağı görüşü verilmiştir.

Benzer şekilde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03/04/2014 tarih ve 62030549-120[40-2013/551]-732 sayılı özelgesinde “İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde; iş kazası sonucu vefat eden işçi için iş mahkemesinin kararına istinaden alt yüklenici olarak %15 oranında olmak üzere 44.846.-TL tazminat ödemenize karar verildiği belirtilerek, yapacağınız tazminat tutarı ödemesinin serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmeyeceği hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

...

Özelge talep formu ekindeki T.C. ... 1. İş Mahkemesinin Esas No:... Karar No:... sayılı kararında bilirkişi raporuna istinaden şahsınızın %15 kusurlu olduğunun tespit edildiği ve bu kusur oranı dikkate alınarak şahsınızın tazminat ödemesine hükmedildiği anlaşılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; mesleki faaliyetle ilgili ödenen tazminatlar, kanun, ilam ve mukavelenameye bağlı bulunsa dahi, serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre %15 kusur oranınız dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.” görüşü verilmiştir.

Suçtan doğan tazminat giderlerine ilişkin özelge havuzunda yer alan 30.12.2022 tarihli özelgede de “İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; ... tarihinde işyerinizde meydana gelen iş kazası ile ilgili olarak mahkemece; davacı işçinin 30%, şirketinizin 70% oranında kusurlu bulunduğu ve şirketinizin tazminata mahkum edildiği, ... tarihinde söz konusu işçiye tarafınızca toplamTL ödendiği belirtilmiş olup, şirketinizce mahkeme kararına istinaden ödenen söz konusu tazminat, yasal faiz ve harçların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Bu çerçevede, 12.1.2017 tarihinde işyerinizde gerçekleşen iş kazası sonucu yaralanan işçiye, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre kusur oranınız dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödemek zorunda kaldığınız tazminat, yasal faiz ve harç bedellerinin tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci

fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”²² görüşü verilerek, mahkeme tarafından kusur oranına göre tespit edilen tazminat tutarının tamamının KVK 11/1-g kapsamında safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

3.3. Özelgelerin Değerlendirilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgeler ile suçtan doğan tazminat giderlerine ilişkin iki farklı boyutta ele aldığımız değerlendirmemiz şu şekilde olacaktır.

3.3.1. Suç Kavramının “Kusur” Olarak Yorumlanması Yönünden Değerlendirme

Suçtan kaynaklanan tazminat giderlerinin gider olarak dikkate alınıp alınmamasında idare hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi açısından suç kavramını, “kusur” olarak geniş yorumlamış ve kusurdan kaynaklanan tazminat giderlerinin de indirimine imkân vermemiştir. Anlaşılmakta olan kanunlarda suç sayılan fiillerin yanında kusur sayılan hallerle ilişkin tazminatların da safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı yönündedir. Burada kanunun lafzında açıkça belirtilen ifadenin dışına çıkıldığı ve VUK’un 3. maddesinde hükmedilen yorum yöntemlerinin sırasına aykırı bir yorum yapılmaktadır. İdare açısından yeni özelge sistemiyle beraber olması amaçlanan emsal özelgenin oluşması konusunda birlik sağlanmış olsa da, idarenin kanunda açıkça ifade edilenin dışında bir yorum yapmasının yerinde olmadığı açıktır.

3.3.2. Suçtan Doğan Tazminat Giderlerine İlişkin Farklı Özelgelerin Bulunması Yönünden Değerlendirme

Suçtan doğan tazminat giderlerine ilişkin suç kavramını “kusur” olarak dikkate alan idare, tazminat giderinin hangi kısmının gider yazılamayacağı konusunda farklı iki görüş beyan etmiştir. Bunlarda ilki, mahkeme tarafından tespit edilen kusur oranı kadarının gider olarak dikkate alınmayacağı, diğeri ise mahkeme tarafından kusur oranı dikkate alınarak tazminata hükmedildiği anlaşılacak, tamamının gider olarak dikkate alınmaması gerektiği şeklindedir.

Bize göre, eğer suç kavramını kusur olarak değerlendirirsek burada dikkate almamız gereken mahkemenin kusur oranına göre hükmettiği tazminat tutarının tamamının gider yazılmamasıdır. Çünkü mahkeme kusur oranına göre bir tazminata hükmetmektedir. Bu da tazminat giderinin tamamı olacaktır. Kaldı ki kanunda açıkça suç olarak ifade edilen kavramı kusur olarak dikkate almak pek de doğru bir değerlendirme olmayacaktır.

Bununla birlikte farklı yorumlara ait özelgelerin yürürlükte olması hem mükellef hem de idare açısından çelişkilere yol açabilmektedir. Ayrıca bu durum, idarenin yeni özelge sistemi ile planladığı, net açık ve tek bir yorumun olmadığını da ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisinde safi kazancın vergilendirilmesi esas alınmıştır. Bu hususta her iki vergiye ilişkin kanunlarda safi kazançta ulaşmak için gayrisafi hasıllardan indirilecek ve indirilemeyecek giderler tek tek sayılmıştır. Buna göre suçtan doğan tazminat gideri, işle ilgili olmak kaydıyla sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanmış olsa dahi gayrisafi hasıllardan indirilemeyecektir. (GVK m.41/6, 68/2, KVK m. 11/1-g)

²² Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 30/12/2022 tarih ve 50426076-125[11-2022/20-454]-157740 sayılı özelgesi

Her iki kanunda geçen hükümler VUK'un "Vergi Kanunlarının Yorumlanması" başlıklı 3/A maddesi uyarınca yorumlandığında ve kanun gerekçeleri irdelendiğinde; "suçtan doğan" ifadesinden, kanunlarda suç olarak sayılan fiillerin anlaşılması gerektiği açıktır. Şöyle ki "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 gereği, kanunlarda suç olarak ifade edilen fiillerden doğan tazminat giderlerinin safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının suçtan doğan tazminat giderlerine ilişkin vermiş olduğu özelgelere, suç ifadesi "kusur" olarak geniş yorumlanmış ve kusurdan doğan tazminat giderlerinin de safi kazancın tespitinde gayrisafi hasıllardan indirilmesine imkân verilmemiştir.

VUK'un "Mükellefin İzahat Talebi" başlıklı 413. maddesine istinaden 2010 yılında benimsenen yeni özelge sistemiyle mükellefe yapılan izahatlarda "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" düzenlenmesi yürürlüğe girerek uygulamaya konulmuştur. Bu yönetmeliğe göre konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanması, bu taslağın Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilerek ve yetkili Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilmesi benimsenmiştir. Komisyonca onaylanan özelgeler ise emsal oluşturarak Özelge Otomasyon Sisteminde havuz oluşturulmuştur.

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının GVK m.41/6, 68/2, KVK m. 11/1-g madde hükümlerine ilişkin vermiş olduğu özelgelere, suç kavramını "kusur"

olarak değerlendirmesinde ortak bir görüşü bulunsa da, suçtan doğan tazminat tutarının ne kadarının gider olarak dikkate alınmayacağı konusunda farklı iki görüşü bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilki mahkeme tarafından hükmedilen tazminat tutarının kusur oranına isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınmayacağı diğeri ise, mahkeme tarafından kusur oranına göre tespit edilen tazminat tutarının tamamının gider olarak dikkate alınmaması gerektiğidir. Bu konuya ilişkin iki farkı görüşün de özelge havuzunda yer aldığı görülmektedir. Bu özelgelerin yeni özelge sistemi uygulamasına uygun hale getirilmesi, konuya ilişkin tek bir görüşün özelge havuzunda bulunması hem idare ve hem de mükellef açısından ihtilaf oluşmasını engelleyecektir. Burada da eğer bir görüşün benimsenmesi gerekiyor ise, bu görüşün, mahkemece kusur oranına göre belirlenen tazminat tutarının tamamının gider olarak dikkate alınmaması yönünde olması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr), (S.E.T.09.03.2023).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr), (S.E.T.09.03.2023).

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (www.gib.gov.tr). 28.08.2010.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 22/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-52-177 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığının 18.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığının 31.01.2007

tarikh ve B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 2014/04/03 tarih ve -40]120-62030549 732-[551/2013 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-728 sayılı özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 30/12/2022 tarih ve 50426076-125[11-2022/20-454]-157740 sayılı özelgesi.

AKEL, Y. N. (2017). “Vergi Hukukunda Yorum”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 62. Seri.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı Ve Gerekçesi” (<https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm>), (S.E.T.09.03.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Özelge Sistemi”. (<http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>), (S.E.T.09.03.2023).

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, s. 61-62.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, s. 76.

https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005067.pdf , (S.E.T.09.03.2023).

https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005068.pdf , (S.E.T.09.03.2023).

<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018070.pdf> ,(S.E.T.09.03.2023).

ÖNCEL, M. ve ÇAĞAN, N. ve KUMRULU, A. (1985). “Vergi Hukuku Cilt 1”. A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Ve Basın - Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara 1985.

T.B.M.M. Tutanak Dergisi Dönem: VIII, Cilt: 18, Toplantı: 3 , (S.E.T.09.03.2023).

TOPÇU, N. K. ve TOPÇU, K. M. (2021). “Gayrisafi Hasıllardan İndirilemeyecek Bir Gider Olan Suçtan Doğan Zarar Ziyana ve Tazminatlarında “Suç”un Anlamı”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 398.