

TAZMİNATLARIN KVK M. 30 VE GVK M. 40 BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ertuğrul AKÇAOĞLU

I. Giriş

Bu çalışmanın konusu, bir kurumlar vergisi mükellefinin, ilam uyarınca, bir dar mükellefe yapacağı “**ödeme**” üzerinden kurumlar vergisi tevkif etme ödevinin bulunup bulunmadığıdır. Bir kurumlar vergisi tam mükellefi ile bir dar mükellefinin aralarındaki sözleşmeden kaynaklanan karşılıklı edimlerinin tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş olması nedeniyle, bir yargı kararı¹ gereğince tam mükellef kurumun dar mükellef kuruma yapması öngörülen ödemelerin vergi hukuku bakımından nitelendirilmesine ilişkin olan bu sorun, kurumlar vergisi matrahının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde indirilebilecek giderler arasında sayılan “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve **tazminat**”ın Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi² uyarınca vergi tevkifatına tabi bir gelir unsuru olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği noktasında somutlaşmaktadır.

II. “Tazminat”ın Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde³ safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde indirilebilecek bir gider olarak “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” da sayılmıştır. Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığı elde ettikleri bedeller gibi bazı kazanç ve iratları üzerinden, bu gelir unsurlarını nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi (stopaj) yapılması öngörülmüştür. Bir kurumlar vergisi tam mükellefi ile dar mükellefinin arasında, bu maddede sayılan faaliyetlerden bir veya birkaçını (örneğin, alınan *know-how* için gayri maddi hak bedeli ödenmesini) konu alan bir sözleşmenin tamamen veya kısmen ifa edilmemesi nedeniyle, tarafların aralarındaki ihtilafı yargı yoluyla gidermeleri neticesinde, tam mükellef kurumun dar mükellef kuruma yapması öngörülen ödeme, tam mükellef kurum bakımından Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca bir gider (tazminat) olarak mı; yoksa, dar mükellef kurum bakımından Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca stopaja tabi bir gelir unsuru olarak mı nitelendirilmelidir?

Bu bakımdan önem taşıyan husus “tazminat” terimine yüklenecek anlam ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tevkifata tabi tutulan gelir unsurlarının belirlenmesinde yargı kararına dayalı ödemelerin temelini oluşturan ilişkilerin dikkate alınıp alınamayacağıdır. Sorun “tazminat”tan ne anlaşılması gerektiğinde düğümlenmektedir.

¹ Uluslararası hakem mahkemesi kararları da bu kapsama dahildir.

² 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi.

³ 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi.

“Tazminat” kavramının Türk Vergi Hukukunda ayrıntılı biçimde incelendiğini söylemek güçtür. Konuyla ilgili tüm çalışmalarda, safi ticari kazancın tespitinde “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar”ın indirilebilecek bir gider olduğu zikredilerek yazılı bir sözleşme, kanun emri ya da bir mahkeme ilamı gereğince ödenmesi gibi yönleri vurgulanmaktadır.⁴ Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu noktada Türk Vergi Hukukunun bir zaafından söz edilemez. Vergi hukuku, “tazminat” terimini özel hukuktaki anlam ve içeriği ile dikkate alır.⁵ Özel hukukta tazminat, haksız fiilden veya sözleşme ile kararlaştırılan edimlerin yerine getirilmemesinden doğan maddi veya manevi zararın giderilmesi olarak tanımlanır.

Tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmede, edimlerini yerine getirmeyen, muaccel hale gelmiş borçlarını ödemeyen tam mükellef kurum karşısında dar mükellef kurum da kendi edimlerini ifadan kaçınabilir. Türk/İsviçre Borçlar Hukukunda borçlunun temerrüdü, ifası mümkün olan bir borcun, ifa zamanı gelmiş (muaccel olmuş) olmasına rağmen ifa edilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Borçlunun temerrüdü, ifa programından zaman açısından bir sapmayı ifade eder. Temerrüdün borçlunun kusuruna bağlı olmamasının vurgulanması amacıyla, temerrüt, "ifadaki yükümlülüğe aykırı objektif gecikme" olarak da tanımlanmaktadır.⁶ Borçlunun temerrüde düşmekte kusurlu olması halinde, asıl borcun yerini *tazminat borcu* alır.⁷ Temerrüt tek başına borcu sona erdiren bir neden değildir. Ancak temerrüt alacaklıya bir kısmı borçlunun kusuruna bağlı, bir kısmı ondan bağımsız bazı ek haklar sağlar. Bu haklardan ilki, alacaklının “*aynen ifa ile birlikte ifadaki gecikme nedeniyle uğradığı zararın tazminini*” talep edebilmesidir (BK. md. 102/1). Gecikmeden doğan zarar, alacaklının, borçlunun borcunu zamanında ifa etmemesi nedeniyle uğradığı zarardır. Bu zarar, alacaklının mal varlığının mevcut durumu ile borçlu borcunu zamanında ifa etse idi içinde bulunacağı durum arasındaki farktan ibarettir. Temerrüdün para borçlarına özgü bir sonucu olarak bir miktar parayı ödemede temerrüde düşen borçlu, temerrüde düştüğü andan itibaren, sözleşmede veya kanunda

⁴ Bkz.: Gümüştaş E., “Zarar Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydı”, Yaklaşım, Şubat 1993; Maç M., “Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar”, Yaklaşım, Aralık 2000; Arpacı A., “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Giderler”, Vergi Sorunları, Sayı 151, Nisan 2001; Arpacı A., “Kurum Kazancının Tespitinde Giderler”, Vergi Sorunları, Sayı 175, Nisan 2003; Alptürk E., “Tazminatların Hukuksal ve Vergisel Boyutu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004; Erdem T., “Haksız Fiil - Suç Ayrımında Ödenen Tazminatların Gider Boyutu”, Vergi Sorunları, Sayı 190, Temmuz 2004.

⁵ Özel hukuka ait biçim ve kavramların vergi hukuku içindeki yeri, vergi hukukunun özerkliği-bağımsızlığı bağlamında tartışılmış; vergi hukukunun özel hukuka tümüyle bağlı olduğu, özel hukuktan tümüyle bağımsız olduğu veya özel hukuk biçim ve kavramlarının *ilke olarak* vergi hukukunda da geçerli olmasıyla birlikte vergi hukukunun kendine özgü düzenlemelerinin asıl olduğu şeklinde görüşler ileri sürülmüştür. Bunlardan sonuncusu, vergi hukukunda ayrı düzenleme bulunmadıkça veya vergi hukukunun yoruma ilişkin ilkeleri aksini gerektirmedikçe özel hukuk biçim ve kavramlarının geçerli olacağı görüşü genel kabul görmektedir. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, Vergi Hukuku, 16. Bası, Ankara, Ekim 2008, s. 4-5. “Tazminat” vergi hukukuna özgü veya vergi hukuku bakımından özellik taşıyan bir kavram değildir. Vergi kanunlarında tazminata yüklenmiş ayrı bir anlam veya işlev bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kavram vergi hukukunda da özel hukuktaki anlam ve içeriği ile geçerlidir. Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesindeki hüküm özel hukuka göre tespit ve takdir olunacak bir tazminata bağlanmış bir vergisel sonuçtan ibarettir.

⁶ Buz V., Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme, Doktora Tezi, Ankara 1995, s. 54.

⁷ “Her ne kadar temerrüt bakımından ‘kusur’ şart değilse de tazminat bakımından şarttır.” Reisoğlu S., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 18. Bası, İstanbul 2006, s. 318, 321.

belirlenen oran üzerinden temerrüt faizi ödemek zorundadır.⁸ Tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde borçlunun temerrüdüne ilişkin bazı özel hükümler mevcuttur. Bu kapsamda, alacaklıya ikinci bir seçimlik hak olarak “*aynen ifadan vazgeçip, müspet zararın tazminini talep etme*” (BK md. 106) hakkı tanınmıştır. Alacaklının bu yola başvurması sözleşmeyi ortadan kaldırmayıp, sadece içeriğini değiştirir: Borçlunun ifasında temerrüde düştüğü asli edim yükümlülüğü, tâli edim (tazminat) yükümlülüğüne dönüşür. Bundan böyle borçlu, ifasında temerrüde düştüğü edimin yerine, alacaklının sözleşmenin ifa edilmemesi nedeniyle uğradığı zararı (müspet zarar) tazmin etmekle yükümlü olur.⁹ Bu zarar, alacaklının mal varlığının mevcut durumu ile sözleşmenin zamanında ifa edilmesi halinde içinde bulunacağı durum arasındaki farktan ibarettir¹⁰. Alacaklıya tanınan üçüncü seçimlik hak “*sözleşmeden dönme ve menfi zararın tazminini*” talep etme hakkıdır.

Öyle ise, yargı kararından, tam mükellef kurumun ödemelerde temerrüde düşmesi üzerine dar mükellefin hangi seçimlik hakkını kullandığının araştırılarak bir nitelendirme yapılması gerekir. “*Aynen ifa ile birlikte ifadaki gecikme nedeniyle uğradığı zararın tazmini*”nin istenmesi ve mahkemece buna hükmedilmesi halinde aynen ifayı karşılayan tutar Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca stopaja tabi olacak, ifadaki gecikmeden doğan zararı karşılayan tutar ise Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca tam mükellef tarafından gider olarak indirilebilecektir. Dar mükellefin, “*sözleşmeden dönme ve menfi zararın tazmini*” ya da “*aynen ifadan vazgeçip, müspet zararın tazminini talep etme*” haklarından birini kullanması halinde ise asli edim yükümlülüğünün, tâli edim (tazminat) yükümlülüğüne dönüştüğü saptaması yapılabilmektedir.¹¹ Dolayısıyla, tam mükellef kurumun Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca gider olarak muhasebeleştirileceği, sözleşmede kararlaştırılan ve vergisel sonuçlarında farklılıklar bulunan edimlerden tamamen bağımsız, bir tazminat ödemesi söz konusudur.

Tam mükellef kurumun temerrüdünün bir sonucu olarak dar mükellefin seçimlik hakkını kullanması öncesinde, şüphesiz ki tarafların edimleri sözleşmede öngörülenden ibarettir ve yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları mukabilindeki nakdi ve hesabi ödemeler doğal olarak hem alacaklı

⁸ Buz, age., s. 57-59.

⁹ “BK. md. 106’da alacaklıya iki seçimlik hak tanınmıştır. Alacaklı, aynen (gecikmiş) ifayı reddedip, bunun yerine tazminat ya da sözleşmeden dönüp bunun yerine bu yüzden uğradığı zararların tazmini yolunu tercih edebilir. Her iki halde de, alacaklının uğradığı zararların tazmini gündeme gelmektedir. Öğretide bu iki zarar ve tazminat türünü birbirinden ayırt etmek için, müspet zarar ve menfi zarar ayırımı yapılmaktadır. ... [M]üspet zarar, gecikmiş ifanın reddi halinde talep edilen zarardır. Burada, taraflar arasındaki sözleşme ayakta ve geçerlidir. Alacaklı sözleşmeden dönmemiştir. Bunun sonucu olarak, taraflar edimlerini yerine getirecektir. **Ancak, borçlunun ifaya ilişkin ediminin yerini, alacaklı lehine müspet zararın tazmini almaktadır.**” Kılıçoğlu A., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 2. Bası, Ankara 2002, s. 498. “Alacaklının bu yola başvurması sözleşmeyi ortadan kaldırmayıp, sadece içeriğini değiştirir: **Borçlunun ifasında temerrüde düştüğü asli edim yükümlülüğü, tâli edim (tazminat) yükümlülüğüne dönüşür.** Bundan böyle borçlu, ifasında temerrüde düştüğü edimin yerine, alacaklının sözleşmenin ifa edilmemesi nedeniyle uğradığı zararı (müspet zarar) tazmin etmekle yükümlü olur” Buz, age., s. 61-62; Aynı yönde bkz.: Tekinay S. ve diğerleri, Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul 1993, s. 853-854, 928-929; Havutçu A., Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Temerrüt ve Müspet Zararın Tazmini, Doktora Tezi, Ankara 1994 s. 92-93; Oğuzman K. ve Öz T., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 2. Bası, Ankara 1998, s. 389-395.

¹⁰ Reisoğlu, age., s. 306; Buz, age., s. 62.

¹¹ Havutçu, age., s. 81-88, 91.

hem de borçlu bakımından ödemenin karşılık geldiği iktisadi değere göre nitelendirilecek ve bu nitelermeye uygun şekilde vergilendirilecektir. Bu bakımdan, dar mükellefin aynen ifadan vazgeçip, müspet zararını istediği ana kadar, Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde sayılan türden ödemelerden bu madde uyarınca tam mükellef kurumun sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapması gerekecektir. Ancak, dar mükellefin seçimlik hakkını kullanmasıyla borç nitelik değiştirir; sözleşmeden kaynaklanan bir borç olmaktan çıkar; sözleşmeye aykırılığın bir sonucu olarak müspet ya da menfi zararı tazmin borcu halini alır.

Nitekim, Danıştay 4. Dairesi de 13.2.1998 tarih, E. 1997/475, K. 1998/513 sayılı kararında, yukarıdaki açıklama ve analizleri doğrular biçimde, Ankara 8. İdare Mahkemesince sözleşmesi feshedilerek görevine son verilmesine ilişkin işlemin iptaline, dava konusu işlemde dolaylı yoksun kaldığı tüm parasal ve özlük haklarının dava tarihinden itibaren uygulanacak yasal faiziyle birlikte tazminine karar verilen davacıya, bu karar uyarınca yapılacak ödemenin davacı görevde iken kendisine aylık, ödenek gibi isimlerle yapılan ödemelerden tüm kesintiler yapıldıktan sonra kalan miktar olması gerektiği, **dolayısıyla davacıya yapılan ödemenin artık ücret olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı, yargı kararı gereği ödenen bir tazminattan söz edilmesi gerektiği** ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerle 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılamayacağı yönünde karar vermiştir. Vergi idaresinin de benzer değerlendirmeleri mevcuttur. Örneğin, İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü bir mükellefin kiraladığı gayrimenkulü kira süresinin dolmasından 23 ay önce tahliye etmesi, bu nedenle karşı tarafça dava edilmesi, dava neticesinde alacak aslı ve diğer masraflar (faiz, yargılama-tebligat ücreti, dava harcı, vekalet ücreti, icra, KDV) olarak ödeme yapması dolayısıyla yaptığı ödemenin (tazminatın) ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınıp alınamayacağını sorması üzerine verdiği B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı muktezasında şirket faaliyetlerinin ifa edilebilmesi amacıyla yapılan kira sözleşmesinde belirlenen süreye uymaksızın erken tahliye edilen gayrimenkul için ödenen tazminatın akitten doğması nedeniyle ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunduğunu beyan etmiştir.¹²

III. Sonuç

Bir tam mükellef kurum ile bir dar mükellef kurum arasındaki sözleşme ilişkisinden doğan ihtilaf nedeniyle yargı kararı ile ödenmesi hüküm altına alınan tutarların yukarıda yapılan analizler çerçevesinde nitelendirilmesi gerekir.

Buna göre, borçlunun temerrüdü sonucu alacaklının elindeki seçimlik haklardan hangisini kullandığına bağlı olarak ya sadece Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca tam mükellef kurumun gider olarak muhasebeleştirileceği bir “tazminat” ya da kısmen tam mükellef kurum bakımından bir tazminat ve kısmen dar mükellef kurum bakımından, Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca stopaja tabi bir gelir unsuru söz konusu olur.

¹² Aynı yönde bkz.: Maliye Bakanlığının 22.03.1977 tarih ve 2126-24-35/1845 sayılı muktezası.

Kaynakça

- Alptürk E., “Tazminatların Hukuksal ve Vergisel Boyutu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004
- Arpacı A., “Kurum Kazancının Tespitinde Giderler”, Vergi Sorunları, Sayı 175, Nisan 2003
- Arpacı A., “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Giderler”, Vergi Sorunları, Sayı 151, Nisan 2001
- Buz V., Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme, Doktora Tezi, Ankara 1995
- Erdem T., “Haksız Fiil - Suç Ayırımında Ödenen Tazminatların Gider Boyutu”, Vergi Sorunları, Sayı 190, Temmuz 2004
- Gümüştaş E., “Zarar Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydı”, Yaklaşım, Şubat 1993
- Havutçu A., Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Temerrüt ve Müsbet Zararın Tazmini, Doktora Tezi, Ankara 1994
- Kılıçoğlu A., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 2. Bası, Ankara 2002
- Maç M., “Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar”, Yaklaşım, Aralık 2000
- Maliye Bakanlığının 22.03.1977 tarih ve 2126-24-35/1845 sayılı muktezası.
- Oğuzman K. ve Öz T., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 2. Bası, Ankara 1998
- Öncel-Kumrulu-Çağan, Vergi Hukuku, 16. Bası, Ankara, Ekim 2008
- Reisoğlu S., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 18. Bası, İstanbul 2006
- Tekinay S. ve diğerleri, Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul 1993