

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 08.03.2017  
Duyuru No : 2017/037  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Mart 2017 - Sayı No: 159

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## KIDEM TAZMİNATININ GİDER YAZILABİLMESİ İÇİN FİİLEN ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTININ İLERİ SÜRÜLMESİ MEVZUATA AYKIRIDIR

### ÖZET :

Maliye İdaresi geçmişte kıdem tazminatının gider yazılması için fiili ödeme şartı aramamaktaydı.

Fakat günümüzde idari görüş, kıdem tazminatının personele bilfiil ödenmediği sürece gider yazılamayacağı yönünde değişmiştir.

Halbuki gider kaydı için fiili ödeme şartının gerekli olmadığı (tahakkuk etmiş olmasının yeterli olduğu) yönünde Danıştay içtihatları birleştirme kurulu kararı vardır.

Biz de kurul kararına paralel olarak, kıdem tazminatının gider yazılabilmesi için bu tazminatın tahakkuk ederek firma için borç haline gelmiş olmasının yeterli olduğu görüşündeyiz.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağına toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

## 1. GELİR VERGİSİ KANUNU'nun 40 ıncı MADDESİNDEKİ ÖDEMEYE İLİŞKİN İBARELERİN ANLAMİ :

Bilindiği üzere ticari kazançların (gelir ve kurumlar vergisi matrahının) tespitinde “*tahakkuk esas*” caridir.

Yani,

- Ticari hasılat henüz fiilen tahsil edilmemiş olsa bile, tahakkuka istinaden gelir kaydedilerek vergi matrahının hesabında dikkate alınır,
- İşle ilgili gider ve maliyetler de henüz fiilen ödenmemiş olsa bile tahakkuka istinaden vergi matrahının tespitinde hesaba katılır.

Kıdem tazminatları, GVK nun 40/3. maddesindeki “..... *tazminatlar*;” ibaresi kapsamında gider kaydedilebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun “**İNDİRİLECEK GİDERLER**” başlıklı 40. maddesinin 2. bendindeki “*ödenmiş*”, 3. bendindeki “*ödenen*” ve 8. bendindeki “*ödenen*” tabirlerinin, ticari kazançlardaki tahakkuk esasının istisnası mahiyetinde olup olmadığı geçmişte tartışılmış ve vergi yargısının kesin (içtihatları birleştirme) kararı ile, böyle bir istisnanın olmadığı, maddedeki bu tabirler ile fiili ödemenin kastedilmediği kesinleşmiştir. Başka bir anlatımla, vergi yargısının görüşü gerek kıdem tazminatlarının gerekse GVK nun 2, 3 ve 8. Bentlerindeki diğer gider kalemlerinin masraf yazılabilmesi için bunların **bilfiil ödenmiş olmasının gerekmediği yönünde netleşmiştir**.

Bu kesinliğe rağmen günümüzdeki idari görüşün farklı yönde devam ediyor olması, bu yazıyı hazırlamamıza vesile teşkil etmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde vergi yargısının görüşü, yasa hükümleri açısından durum ve İdarenin bu bize göre isabetsiz görüşü, kendi görüşümüz ve literatürdeki diğer görüşler detaylandırılmıştır.

## 2. GVK nun 40. MADDESİNDEKİ ÖDEMEYE İLİŞKİN TABİRLERİN FİİLİ ÖDEME ANLAMINA GELİP GELMEDİĞİ KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLER :

### 2.1. Vergi Yargısının Görüşü :

Geçmişte çıkan bazı yargı kararlarında GVK nun 40. maddesindeki “*ödenmiş*” ve “*ödenen*” ibareleri fiili ödeme olarak algılanmıştır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Sayın Recep BİYİK ve Aydın KIRATLI'nın Giderler ve İndirimler isimli kitabında bahsi geçen, Dn. 4. D.'nin 16.12.1974 tarih ve E:1974/1376 K:1974/4428 ve 16.12.1974 tarih ve E:1974/1377, K:1974/4429 sayılı kararları.

Bazı kararlarda ise, kıdem tazminatının gider kaydı için fiili ödeme aranmadığı gibi, hesaben ödeme unsuru dahi aranmamış, Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle dahi kıdem tazminatının gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır.<sup>2</sup>

Bu konudaki tartışmaların devam ediyor olması ve çelişkili yargı kararları nedeniyle **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu toplanarak GVK nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin ibarelerin fiili ödeme anlamına gelmediği yönünde karar vermiştir.**<sup>3</sup>

Görüldüğü gibi vergi yargısının net ve kesin görüşü, kıdem tazminatlarının tahakkuk etmelerine istinaden gider yazılabileceği, gider kaydı için kıdem tazminatının personele bilfiil ödenmesinin beklenmeyeceği yönündedir.

## 2.2. Kanun Hükümleri Açısından Durum :

Ticari kazançların tespitinde tahakkuk esası cari olmasına rağmen GVK nun 40. maddesinde ödemeye ilişkin tabirlere de yer verilmiş olmasını sağlıklı şekilde yorumlamak için, genel esaslara ve bağlantılı diğer maddelere de bakılmalıdır:

- GVK nun 96. maddesi :

GVK nun 96. maddesinde “ödeme” fiilinin “nakden” olabileceği gibi “hesaben” de olabileceği hükme bağlanmış, “.....*Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.*” hükmüne yer verilmiştir.

Her ne kadar ödeme fiilini, hesaben ödeme şeklini de dahil ederek tanımlayan bu hüküm stopajı hedeflemekte ise de, aynı Kanunda yer alan bir tariftir. Bu nedenle ve tahakkuk esasına paralelliği nedeniyle göz ardı edilmemesi gerekir.

Nitekim yukarıda bahsettiğimiz içtihadı birleştirme kararında;

***“..... ödeme tabiri geniş kapsamlı bir tabir olup, hesaben ve nakden ödemenin ikisini de kapsamaktadır.”***

denilmiştir.

- 506 sayılı Kanun'un 80. ve 5510 sayılı Kanun'un 88. Maddesi :

<sup>2</sup> Danıştay 4. Dairesinin 16.12.1974 tarih ve E:1974/1377 K:1974/4429 sayılı kararı.

<sup>3</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 23.01.1992 tarih ve E:1990/3, K:1992/1 sayılı kararı.

Bilindiği üzere SGK primleri GVK nun 40/2. maddesine dayanılarak gider kaydedilebilmektedir. Söz konusu maddede bunların gider kaydı yapılabilmesi ile ilgili olarak “ödenmiş olması” hükmüne yer verilmiştir.

Geçmişte bu bentteki “ödenmiş olması” ibaresinin, sosyal güvenlik primlerinin fiilen ödenmediği sürece gider yazılamayacağı anlamına gelip gelmediği tartışılmıştır.

Danıştay içtihadı birleştirme kurulunun yukarıdaki kararı sonucunda bu tabirin, gider kaydı için fiili ödeme gerekliliği anlamına gelmediği yargısal açıdan 1992 yılında netleşince, sigorta primlerinin ödenmediği sürece gider yazılmamasını sağlamak amacıyla 506 sayılı Kanun’un 80. Maddesine, 1993 yılında ÖZEL HÜKÜM eklenmiştir.<sup>4</sup> Daha sonra bu özel hüküm 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesine de aynen dahil edilmiştir.

Bu durum kanun koyucunun da, GVK nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirler ile fiili ödemenin kastedilmediği görüşünde olduğunu ortaya koymaktadır.

### 2.3. Yazar Görüşleri :

Konu hakkındaki yazar görüşleri, GVK nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirlerin, ticari kazançların tespitinde geçerli olan tahakkuk esasının istisnası anlamına gelmediğini, bu tabirlerin yer aldığı bentlerdeki giderlerin de tahakkuk etmiş olmaları şartıyla (ödenmeleri beklenmeksizin) gider kaydedilebileceği yönündedir.<sup>5 6 7</sup>

Her ne kadar aksi yönde yazılara rastlanmakta ise de, bu yazılarda Maliye İdaresinin görüşünün irdelenmeksizin tekrarlandığı görülmektedir.

### 2.4. Bizim Görüşümüz :

Bizim görüşümüz de öteden beri, ticari kazançların tespitinde tahakkuk esasından sapma olabilmesi için, özel kanun hükmü gerektiği, GVK nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirlerin fiili ödeme anlamına gelmediği yönündedir.

<sup>4</sup> 08.12.1993 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 3917 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle 506 sayılı Kanun’un 80. maddesine “Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz.” hükmü eklenmiştir.

<sup>5</sup> Sayın Recep BIYIK ve Aydın KIRATLI’nın Giderler ve İndirimler isimli kitabı.

<sup>6</sup> Sayın Hayrettin ERDEM’in Yaklaşım Dergisinin Ekim 2002 sayısındaki “Zarar, Ziyar ve Tazminatlar” başlıklı yazısı.

<sup>7</sup> Sayın Hasan YALÇIN’ın “Giderler” isimli kitabı.

Bu konudaki bir yazımızda<sup>8</sup> yer alan aşağıdaki paragraf konu hakkındaki görüşümüzü yansıtmaktadır.

*“Tazminatın kesinleşmesi gider kaydı için yeterlidir. Bunun ödenmiş olması bize göre gerekmez. Her ne kadar Kanun metninde “ödenen” tazminatların gider yazılabileceği şeklinde bir lafzi ifade varsa da karşı tarafın tazminatı hukuken talep edebilir hale gelmiş olması, (mahkemenin olay hakkında karar vermiş olması veya sözleşmedeki cezai şartın gerçekleşmesi gibi) gider kaydının yapılabilmesine imkan verir. Bize göre GVK’nun 96 ncı maddesinde tarif edilen “hesaben ödeme” ifadesi her ne kadar tevkifatla ilgili hükme ait olsa da istihkak sahiplerine karşı ödemeyi yapacak olanı borçlu durumda gösteren kayıt ve işlemler tazminat ödemeleri açısından da geçerli olmalıdır. Ödeme bilahare yapılsa dahi tazminatın tahakkuk etmesi yeterlidir.”*

## 2.5. Maliye İdaresinin Görüşü :

Maliye İdaresi eskiden, kıdem tazminatlarının tahakkuk ettiği tarih itibariyle gider yazılabileceği, tahakkuk tarihinin ise, personelin kıdem tazminatına hak kazandığı tarih olduğu (gider kaydı için fiili ödemenin beklenmeyeceği) yönünde görüşler vermektedir.<sup>9</sup>

Fakat Maliye İdaresi sonradan her nedense, bu doğru görüşünden saparak aksi yönde özlükler vermeye başlamıştır.<sup>10 11</sup>

Bilhassa yukarıda belirttiğimiz içtihadı birleştirme kararına ve SGK primleri ile ilgili yasal düzenlemelere rağmen Maliye İdaresinin böyle bir hatalı görüş değişikliğine neden gittiğini anlayamıyoruz ve güncel idari görüşe katılmıyoruz.

## 3. KIDEM TAZMİNATININ ÇEK veya SENET VERİLMEK SURETİYLE ÖDENMESİ :

Tahakkuk etmiş olan kıdem tazminatı hemen ve peşin ödenebileceği gibi, gecikmeli olarak veya taksitle de ödenebilir. Bu husus tarafların anlaşmasına bağlıdır. Gecikmeli ödemelerde personelin faiz talep hakkı mevcuttur. Personel bu hakkını kullanmadığı takdirde sonradan faiz talep edemez.

<sup>8</sup> Mehmet MAÇ, Tarık JAMALİ, “Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar” Yaklaşım Dergisi Aralık 2000 sayısı.

<sup>9</sup> Sayın Recep BIYIK ve Aydın KIRATLI’nın Giderler ve İndirimler isimli kitabında bahsi geçen, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 05.01.1993 tarih ve 354 sayılı, İstanbul Defterdarlığı’nın 08.04.1193 tarih ve 5744 sayılı muktezalari.

<sup>10</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.02.2006 tarih ve 775 sayılı özelgesi.

<sup>11</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.03.2015 tarih ve 143 sayılı özelgesi.

Gecikmeli olarak veya taksitle ödenecek olan kıdem tazminatı tutarının bir veya birden fazla senede veya çeke bağlanması mümkündür.

Tahakkuk anında cari hesaba kayıt yapmaksızın çek veya senet düzenlenirse, söz konusu çek veya senedin personele verilmesi hesaben ödeme tanımına dahil bir fiil olduğu için bizim anlayışımıza göre çekin veya senedin verilmesi gider kaydı için yeterlidir.

Kıdem tazminatı tahakkuku cari hesaba kayıt suretiyle yapıldıktan sonra, cari hesap kapatılıp yerine çek veya senet verilmesi de mümkün olup, bu uygulama gider kaydının zamanlaması açısından sonuca etkili değildir. (Cari hesaba kayıt bizim anlayışımıza göre, gider kaydetme hakkını doğurur. Cari hesabın kapanış yöntemi bu hakkı etkilemez.)

#### **4. KIDEM TAZMİNATLARININ GİDER KARŞILIĞI AYIRMAK SURETİYLE GİDERLEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN DURUM :**

Bilindiği üzere, kıdem tazminatı henüz tahakkuk etmemiş iken, ileride tahakkuk edebileceği ihtimali dikkate alınarak, kıdem tazminatı karşılığı ayırmak suretiyle gider yaratılması halinde vergisel açıdan bu gider kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır.

Personel kıdem tazminatına hak kazanmışsa, yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda, ilgili gider hesabı karşılığında tazminata hak kazanan personeli alacaklı gösteren yevmiye kaydı yapıldığında, bu suretle oluşan gider Maliye İdaresince kabul edilmemekte, kesinleşmiş Danıştay içtihadı ise bu giderin kabul edilmesini öngörmektedir.

İlgili personeli alacaklı gösteren kayıt yapmak yerine, hak kazanılmış olan kıdem tazminatının VUK nun 287. maddesi uyarınca gider karşılığı oluşturulmak suretiyle giderleştirilmesi, personelin cari hesabına alacak kaydı suretiyle giderleştirmeye nazaran daha yüksek risk içermektedir. Çünkü giderin karşılık ayırmak suretiyle kaydedilmesi durumunda “hesaben ödeme” durumu da olmadığı için, bir tenkit halinde vergi yargısında savunma yapılması güçleşecektir.

Her ne kadar yukarıdaki 2 no.lu dipnotta bahsi geçen Danıştay 4. Daire kararında;

*“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 287. maddesinde “..... Cari hesap dönemine ait olup, henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir” denilmektedir.*

*Olayda ise 31/3/1971 tarihinde feshi ihbarda bulunulan işçilerin ilgili yılda işten çıkarıldıklarının ihtilafsız bulunduğu komisyon kararında belirtildiği gibi, aksi de Vergi Dairesi Müdürlüğüne iddia edilmemektedir. İşten çıkarılan işçiler için İş Kanunu hükümleri uyarınca hesaplanıp tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı*

*tutarları teşebbüs için kati bir borç teşkil ettiğinden adı geçen meblağın giderlere intikal ettirilmesi yukarıda yazılı Kanun hükmüne uygun bulunmaktadır.”*

denilmiş ise de, daha sonra çıkan içtihadı birleştirme kararında henüz ödenmemiş olan gider kaleminin masraf kaydı için “hesaben ödeme” niteliği dayanak olarak gösterildiği için, nakden ödemenin zaten olmadığı, hesaben ödemenin (ilgiliyi alacaklı gösteren kaydın) de bulunmadığı ortamda, gider karşılığı yoluyla kıdem tazminatı gideri oluşturmak, yargının da kabul etmeyebileceği riskli bir yöntemdir.

Sonuç olarak Maliye İdaresi görüşü hilafına henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı gider yazılmak isteniyorsa, yevmiye kaydının tazminatı alacak olan personel adına açılmış cari hesaba kayıt (hesaben ödeme) suretiyle yapılması tercih edilmelidir.

## 5. SONUÇ :

Kıdem tazminatları GVK nun 40/3. maddesi uyarınca gider yazılabilmektedir. GVK nun 40. Maddesinin gerek 3 no.lu bendinde gerekse, 2 ve 8 no.lu bendinde yer alan ödeme ile ilgili ibareler bu gider türlerinin, ödenmediği sürece masraf kaydedilemeyeceği (tahakkuk esasından sapma) anlamına gelmemektedir.

Bu husus, Danıştay içtihadı birleştirme kararı ile ve yasal değişikliklerle teyit edilmiş bulunmaktadır.

Maliye İdaresi de eskiden aynı görüşü benimsemekte iken, her nedense, kıdem tazminatlarının personele bilfiil ödenmediği sürece gider yazılamayacağı yönünde özelgeler vermeye başlamıştır.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle bu özelgelere katılmıyoruz.