

4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU'NA GÖRE HESAPLANAN TEFE FAİZİ, GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

MEHMET ERKAN

Hesap Uzmanı

GİRİŞ

Ülkemizde mali piyasalarda yaşanan 2001 yılı ekonomik krizi beraberinde reel kesimi de derinden etkilemiş, yaşanan ekonomik kriz işletmelerin kapanmasına veya mali bünyelerinin zayıflamasına yol açmıştır. Ekonomik kriz bireylerin satınalma gücünü azaltmış, bunun sonucunda mal ve hizmetlere olan talep azalmış, talep azalması üretim ve istihdamda düşüşleri beraberinde getirmiş, söz konusu durum işletmelerin özel kesim ve kamuya olan borçlarını ödeme güçlerini olumsuz etkilemiştir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik düzenlemeler ile krizin ekonomik hayattaki mali yansıması olan birikmiş vergi yüklerinin tahsil edilebilir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede geçmişin olumsuz etkilerinin silinmesi amacıyla vergi asıllarının tamamı veya bir kısmının tahsil edilmesi, birikmiş olan gecikme faizi, zammının ödenebilir bir tutara çekilebilmesi amacıyla gecikme faizi ve zammından daha düşük olan TEFE oranlarının esas alınması prensibi kabul edilmiştir. Bu surette birikmiş olan kamu alacaklarının ödenebilir bir tutar, ödenebilir bir süre ve taksit sayısı ile tahsili amaçlanmıştır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, kamuoyunda bu kanuna göre hesaplanan TEFE faizinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı tartışılmaya başlanmıştır.

Yazımızda 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile gecikme zammı, gecikme faizi yerine esas alınan, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün her ay için belirlediği TEFE oranına istinaden hesaplanan TEFE faizi tutarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı tartışmalarına yer verilerek, soruna çözüm getirilmeye çalışılacaktır.

I- 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU'NA GÖRE HESAPLANAN TEFE TUTARININ MAHİYETİ VE GİDER OLARAK KABUL EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ **1-4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'na Göre Hesaplanan TEFE Tutarının Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınabileceği Görüşü**

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'na göre hesaplanan TEFE tutarının ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği konusundaki görüşün ana hatları aşağıda yer almaktadır. 1 Kanun metninde TEFE'nin, gecikme zammı veya gecikme faizinin yerine hesaplanacağı belirtilmekle beraber, sadece "yerine" kelimesinden hareketle, gecikme zam ve faizinin kanunen kabul edilmeyen gider olma niteliğinin TEFE'ye de sirayet edeceğini söylemek mümkün değildir. Çünkü, gecikme zam veya faizi, Vergi Usul Kanunu'nun 112. ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesinde tanımlanan teknik kavramlardır. Yorum yolu ile bu kavramların anlam veya kapsamının değiştirilmesi mümkün değildir. Gecikme zam veya faizi, Hazine'nin parasını haksız kullanma karşılığının olarak ödenen bir tutardır. Oysa TEFE faizi, kanundan yararlanmak için kanun tarafından öngörülen bir ek ödeme yükümlülüğüdür. Öte yandan kıyas yolu ile TEFE'nin gecikme zam ve faizi için geçerli tüm hükümlere tabi olduğu da söylenemez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun kurumlar vergisi açısından da geçerli olan 40. maddesinde işletme ile ilgili vergi, harç ve benzerlerinin gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır. Mükellef mamelekenden çıkıp Hazine mamelekine giren bir unsurun kanunen kabul edilemeyen gider

olduğu yolunda açık bir hüküm bulunmadıkça, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilemeyeceği ileri sürülemez.

Öte yandan kanun koyucu, Vergi Barışı Kanunu kapsamında yapılan hangi ödemelerin gider yazılamayacağını, kanun metninde yeri geldikçe açıkça hükme bağlanmıştır. Matrah artırım kapsamında yapılacak tahakkukların gider yazılamayacağı hakkındaki 10/1-b maddesindeki hüküm bunun örneğidir. TEFE'nin gider yazılamayacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmadığına ve TEFE tahakkuku mükellef üzerinde masraf etkisi yaptığına göre bunun gider yazılmaması için sebep yoktur.

Kanun koyucu, kanunun 2 ve 3. maddelerinde, maddeye göre ödeme yapılması halinde, “gecikme zam veya faizinin TEFE’yi aşan kısmının silinmesini” öngörmemiş, “gecikme zam veya faizlerinin tamamının tahsilinden vazgeçilir” demiştir. Kanun koyucu, TEFE faizini gecikme faizi veya zammının bir parçası olarak görseydi, birinci şekilde ifade kullanmayı tercih etmesi gerekirdi. Öte yandan, TEFE faizinin hesaplanacağı sürenin hesabının gecikme zammı veya faizine ilişkin hükümlere göre belirlenmesi, TEFE faizini gecikme zammı veya faizine dönüştürmez.

2-4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu’na Göre Hesaplanan TEFE Tutarının Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınamayacağı Görüşü

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’na göre hesaplanan TEFE tutarının, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı konusunda, bizim de katıldığımız görüşün ana hatları aşağıda yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi iki fıkradan oluşmaktadır. (A) fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması ve yorum düzenlenmektedir. Buna göre bu Kanunda geçen “vergi kanunu” tabiri Vergi Usul Kanunu ile bu Kanuna tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir. Maddede açık olarak belirtilmemiş olmakla beraber vergi tabirinin de vergi, resim ve harçları ifade ettiği kabul edilmektedir. Bu maddeye 2365 sayılı Kanunla giren fıkroda “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.” hükmüne yer verilmektedir. 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde bu fıkra ile ilgili olarak şu ifade yer almaktadır.

“Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden Vergi Usul Kanunu’nda, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü bulunmamaktadır.

...

Vergi Usul Kanunu’na, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı hususunda hüküm vazedilirken hukuk bilminde uygulanan yorum metotları ve Batı Ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve “Bilimsel yorumlama metodu”nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Vergi usul hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir.

Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği, idare ve yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır.

Madde metninde, “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.” denildiğine göre uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır.

Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi Kanunu’nun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer

maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması derpiş olunmaktadır.”2

Vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe kıyas yapılmaz. Ancak bazı durumlarda kanunun atıfta bulunduğu hükme dayanarak yorum yapmak mümkündür.

Gerek yukarıda yer alan madde gerekçesinden ve gerek fıkra hükmünden, vergisel bir olayda önce kanun metninde olaya ilişkin açık bir ifade olup olmadığına bakılacaktır. Kanun metninde açık bir ifade (söz) bulunmuyorsa bu takdirde;

- kanunların konuda takip ettiği maksat,
 - hükümlerin kanunun yapısındaki yeri,
 - diğer maddelerle olan bağlantı,
- göz önüne alınacaktır.

Madde hükmünün konuluşundaki amacın göz önünde tutulması ifadesinin, vergi hukukunda tarihi yorum yönteminin kullanılmasına; hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önünde bulundurulması ifadesinin de sistematik (mantıksal) yorum yönteminin kullanılmasına; imkan verdiği kabul edilmektedir. Ayrıca “konuluşundaki maksat” ifadesi amaçsal yoruma da imkan vermektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nun önce lafzî (deyimsel) yorum, sonra tarihî, mantıksal ve amaçsal yorum yöntemlerinin uygulanmasını kabul ederek hem pozitivist hem sosyolojik yorum yöntemlerini benimsediği ortaya çıkmaktadır.³

Kanunların yorumu, kanun koyucunun, kanun metninde belirtilmiş olan iradesinin tespiti ve bu iradeye göre kanun metninin gerçek anlamının belirlenmesi amacıyla yapılır. Gerçekten de kanun metinleri itibariyle her şeyin kolaylıkla anlaşılmasına veya metnin bütün olaylara kolaylıkla uydurulmasına her zaman imkan vermez. Bir metin içindeki bir cümleden, bir ibareden veya terimden farklı anlamlar çıkarılabilmek mümkündür.⁴ Bu nedenle sorunu sağlıklı bir sonuca ulaştırabilmek için gecikme faizi, zammı ile TEFE faizinin niteliğini ortaya koymak ve birlikte değerlendirmekte yarar bulunmaktadır.

Gerek ülkemizde kronik hale gelen enflasyon nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin erozyona uğramasını önlemek gerek mükellef üzerinde kalan kamu alacağı dolayısıyla devletin uğradığı zararın telafisi için vergi zıyaı meydana gelen durumlarda gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi 1.1.1986 öncesinde yargıda geçen süreler için uygulanmaktaydı. 3239 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun 112 nci maddesinde yapılan değişiklikten sonra dava konusu yapılsın yapılmasın ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tüm tarhiyatlar bu tarihten itibaren gecikme faizi kapsamına alınmıştır.⁵

Gecikme faizine ilişkin madde gerekçesinde bu düzenleme ile devlet alacağındaki gecikmenin büyük ölçüde önlenmesinin amaçlandığı belirtildikten sonra ikinci amacın “... **zamanında beyan etmemek ve ödememek suretiyle haksız olarak devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükellefin mükafatlandırılmasının önlemek**” olduğu ifade edilmiştir.⁶

6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde gecikme zammının nispeti ve hesaplama yöntemi belirtilmiştir. Buna göre;

“Madde 51- (3946 sayılı kanunun 3. maddesi ile değişen madde) **Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına** vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %9 gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirleri tam ay olarak hesap edilir.....”

Gerek gecikme zammı gerekse yukarıda gerekçesi yer alan gecikme faizi; kamu alacağının mükellef tarafından vadesinde ödenmemesi ve böylelikle haksız olarak kamu kaynağının kullanılmasının karşılığı olarak talep edilmektedir. Gecikme faiz veya zam tutarı hesaplanırken de, kullanılan ay ve bu aylar için geçerli faiz veya zam oranı esas alınarak tespit edilmektedir.

Gecikme faizi oranı, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranı ile aynı olmakla birlikte uygulandıkları süre ve mahiyetleri arasında fark vardır.

Gecikme zammı, tahakkuk etmiş amme alacakları için tahakkuk tarihinden itibaren (alacağın vadesine göre) ödemede gecikilen süreye göre hesaplanırken, gecikme faizi ise verginin tahakkukunda gecikilen süre için hesaplanmaktadır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun genel gerekçesine bakıldığı zaman; kesinleşmiş vergi alacakları yeniden yapılandırılmaktadır. Asıllarının tamamının, fer'ilerinin de bir kısmının tahsil ve taksitlendirilmesinin öngörüldüğü düzenleme ile ödenebilir bir tutarın, ödenebilir bir süre ve taksit sayısı ile tahsili amaçlanmaktadır.

Bu çerçevede geçmişin olumsuz etkilerinin silinmesi amacıyla vergi asıllarının tamamı veya bir kısmının tahsil edilmesi, birikmiş olan gecikme faizi, zammının ödenebilir bir tutara çekilebilmesi amacıyla gecikme faizi ve zammından daha düşük olan TEFE oranlarının esas alınması prensibi kabul edilmiştir. TEFE faizinin esas alınmasına ilişkin düzenlemeler, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer almaktadır. Buna göre;

“Kesinleşmiş kamu alacakları

Madde 2. - 1. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (bu tarih dahil);

a) Vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin.....

b) Asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş olan vergilere ilişkin **gecikme zammı, gecikme faizinin yerine, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın.....**” belli şartlar ve sürelerde ödenmesi esası getirilmiştir.

“Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları

Madde 3. – 1. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Vergi Mahkemeleri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda, vergilerin % 50'si ile bu tutara....

2.Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;

a) Terkin kararı olması halinde, mükelleflerin bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ilk tarhiyata esas alınan verginin % 20'si ile bu tutara....

b) Tasdik veya tadilen tasdik kararı olması halinde, tasdik edilen verginin tamamı ile bu tutara....

gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın.....”

belli şartlar ve sürelerde ödenmesi esası getirilmiştir.

“İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler

Madde 5. - 1. Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir.

2. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile **bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın.....**”

belli şartlar ve sürelerde ödenmesi esası getirilmiştir.

Gerek V.U.K.'nun 112. ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesinde tanımlanan gecikme faizi ve zammı gerekse 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer alan TEFE faizi, mükellef tarafından vadesinde ödenmeyen kamu alacağının geç ödenmesi karşılığıdır. Söz konusu geç ödeme karşılığı, V.U.K.'na göre gecikme faizi oranı, 6183 sayılı Kanuna göre gecikme zammı oranı, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun da ise DİE'nün belirlediği TEFE oranı esas alınarak hesaplanmaktadır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerine göre, ödenmemiş vergi aslı ile TEFE oranları kullanılarak hesaplanan TEFE tutarının, Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi halinde vergi aslına uygulanan gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir. Kanunun 2.,3. ve 5. maddelerinde geçerli şartlara ve sürelerle uygun ödeme yapılması halinde, TEFE faizini aşan gecikme zam veya faizlerinin tamamının tahsilinden vazgeçilir ibaresi yerine "....gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir." ibaresinin kullanılması, TEFE faizinin gecikme faizi ve zammı ile aynı nitelikte olmadığını göstermez. Zira; 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer alan "....gecikme zammı ve gecikme faizi yerine...." ibaresi, TEFE faizinin,gecikme faizi ve gecikme zammı ile aynı olduğunun kabul edildiğini göstermektedir.

Gelir idaresi 1 No.lu Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği'nin7 II-B Alacak Tutarının Tespiti bölümündeki;

".....

Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak TEFE tutarı hesaplanmasında; 213 sayılı Kanuna göre hesaplanan gecikme faizi ve 6183 sayılı Kanuna göre hesaplanan gecikme zammının hesaplama metodu ve hesaplama süreleri değiştirilmeyecek, sadece aylık gecikme zammı/gecikme faizi nispeti yerine TEFE oranları kullanılacaktır.

.....

Vade tarihlerinin ayın son günlerine geldiği hallerde (31 mart gibi) 381 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde, gecikme zammı yerine kullanılacak TEFE oranı vade tarihinin rastladığı aydan (mart ayı) başlamak suretiyle hesaplanacaktır.

6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde yer alan, "Gecikme zammı 500.000 liradan az olamaz." hükmü, gecikme zammı yerine alınacak TEFE tutarı için de uygulanacaktır.

6183 sayılı Kanununun 52 nci maddesine göre gecikme zammı tatbik süresini durduran iflas ve aciz halleri söz konusu ise gecikme zammı uygulanmayan süreye TEFE oranı da uygulanmayacak, bu hallerin varlığı TEFE uygulanan süreyi de durduracaktır.

6183 sayılı Kanununun 53 üncü maddesi uyarınca, belediye sınırları dışındaki köylerde tahsildarlar tarafından tahsil edilen ve tahsildarın ilk uğradığı zaman ödeme yapılmadığı takdirde %10 nispetinde uygulanan gecikme zammı yerine, tahsildarın ilk uğradığı aydaki TEFE oranı uygulanacaktır."

düzenlemeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Kanun ve 381 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğindeki gecikme zammı ve faizi için geçerli düzenlemelerin, TEFE faiz için de geçerli olacağını belirtilmektedir. Gelir idaresinin söz konusu düzenlemeleri de, TEFE faizinin gecikme faizi ve zammı ile aynı olduğunun kabul edildiğini göstermektedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde belirtildiği üzere, kesinleşen veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarında vergi asılları üzerinden DİE endeksinde göre hesaplanan TEFE faizi tutarı, gecikme zammı ve gecikme faizi yerine tahsil edilmekte olup, söz konusu vergi aslı ve tefe faizi tutarının ödenmesi halinde gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi aslının bir kısmından vazgeçilmektedir. Söz konusu uygulama 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde belirtilen TEFE faizinin gecikme zammı ve gecikme faizi "yerine" tahsil edilmesinden kaynaklanmaktadır.

Bu durum kanun koyucunun 4811 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, "...Asıllarının tamamının, fer'ilerinin de bir kısmının tahsil ve taksitlendirilmesinin öngörüldüğü düzenleme ile ödenebilir bir tutarın, ödenebilir bir süre ve taksit sayısı ile tahsili amaçlanmaktadır." ana prensibinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu amacın gerçekleştirilebilmesi, gecikme faizi,zammı oranından daha düşük olan bir oranın esas alınması ile mümkün olup, 1998-2002 yılları arasındaki yıllık TEFE oranları, aynı dönemdeki

yıllık gecikme faizi, zammı oranlarından daha düşüktür.⁸ Bu durum kanun koyucunun birikmiş olan gecikme faizi, zammı tutarını ödenebilir bir seviyeye çekilebilmek amacıyla gecikme faizi ve zammından daha düşük olan TEFE oranlarını esas almasına yol açmıştır. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde belirtildiği üzere, kesinleşen veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarında vergi asılları üzerinden DİE endeksine göre hesaplanan TEFE faizi tutarının, gecikme zammı ve faizi yerine esas alınması yukarıda belirtilen ekonomik gerçeklerden ve gerekçelerden kaynaklanmaktadır. Bu yönü ile TEFE faizi nitelik olarak gecikme zammı ve faizinden farklı değildir. Şöyle ki;

Gerek gecikme zammı gerekse gecikme faizi, kamu alacağının mükellef tarafından vadesinde ödenmemesi ve böylelikle haksız olarak kamu kaynağının kullanılmasının karşılığı olarak talep edilmektedir. Gecikme faiz veya zam tutarı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı dolayısı ile kullanılan kamu kaynağının kullanıldığı ay ve bu aylar için geçerli faiz veya zam oranı esas alınarak tespit edilmektedir. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun da yer alan TEFE faiz tutarı hesaplanırken de, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı dolayısı ile kullanılan kamu kaynağının kullanıldığı ay ve bu aylar için geçerli TEFE oranı esas alınarak tespit edilmektedir. Kanun koyucu 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer alan ".....gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın..." ibaresi ile de buna işaret etmektedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerine istinaden hesaplanan TEFE faizinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin söz konusu kanunda bir belirleme bulunmadığı gibi, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun da kesinleşen veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin vergi asıllarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin de kanunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun matrah artırımına ilişkin ortak hükümleri düzenleyen 10. maddesinin b bendi hükmünce; **"Madde 10. - 1. Bu Kanunun 7, 8 ve 9 uncu maddelerine göre;**

.....

b) Hesaplanarak ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez, indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.

....."

Kanun koyucunun 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 7, 8 ve 9 uncu maddelerine yer alan, gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımını, katma değer vergisinde artırım ile gelir (stopaj) vergisinde artırım dolayısı ile hesaplanarak ödenen vergilerin, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği, indirim, mahsup ve iade konusu yapılmayacağını açıkça düzenlemesi, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında bu konuda açık bir hükmün bulunmaması ve konunun uygulamada ihtilaflara yol açacağını düşünmesinden kaynaklanmaktadır.

Kanunu koyucunun, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerine istinaden hesaplanan TEFE faizinin veya kesinleşen veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin vergi asıllarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğini ayrıca belirtmesine ihtiyaç yoktur. Zira;

Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilecek giderleri düzenleyen 40. maddesi, gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41. maddesi ve matrahtan ve gelir unsurlarından indirilemeyecek giderleri düzenleyen 90. maddesindeki mevcut düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen indirimleri düzenleyen 15. maddesinin 6 ve 10 numaralı bentlerindeki düzenlemeler bu konuda gerekli ve yeterli kanuni düzenlemeleri içermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/6'ncı maddesinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve

harçların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna Göre;

- İşletme ile ilgili olan,
- Maddede sayılan ve sayılanlarla aynı mahiyetteki vergiler, gider olarak kabul edilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde yapılan giderin elde edilen hasıllardan indirilebilmesi için; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. İşletme sahibinin şahsi kusurundan veya suçlarından doğan tazminatlar, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile G.V.K.'nun 41/5.,90. ve K.V.K.'nun 15/6. ve 10. maddelerinde sayılanlarla aynı nitelikteki giderlerin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilemeyeceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90'ncı maddesine göre;

- Gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler,
- Her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar,gecikme zamları ve faizler,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen indirimleri düzenleyen 15. maddesinin 6 ve 10 numaralı bentlerine göre;

- Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi,her türlü para cezaları ve vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,

-Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Maliye idaresi, G.V.K.'nun 90. maddesi ve K.V.K.'nun 15. maddenin 6. ve 10. bentlerinde açıkça belirtilmeyen ancak gecikme zammı ve gecikme faizi ile aynı nitelikte olan, pişmanlık zamları,tecil faizlerinin de9 gider olarak kabul edilmeyeceği görüşündedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu gereğince gecikme zammı ve gecikme faizi yerine hesaplanan TEFE faizi nitelik olarak vadesinde ödenmemiş olan vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme zammı ve gecikme faizi niteliğinde olup, ticari kazançtan indirilecek giderlerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/6'ncı maddesinde arasında sayılan aynı vergi, resim ve harçlardan olmadığı, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisinin de bulunmadığı açıktır. Gecikme zammı ve gecikme faizi yerine hesaplanan TEFE faizi nitelik olarak G.V.K.'nun 90'ncü maddesi ile K.V.K.'nun 15. maddesinde sayılan gecikme zammı ve gecikme faizi ile aynı olup, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.

II-GENEL DEĞERLENDİRME

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik düzenlemeler ile krizin ekonomik hayattaki mali yansımaları olan birikmiş vergi yüklerinin tahsiledilebilir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede geçmişin olumsuz etkilerinin silinmesi amacıyla vergi asıllarının tamamı veya bir kısmının tahsil edilmesi, birikmiş olan gecikme faizi ve gecikme zammının ödenebilir bir tutara çekilebilmesi amacıyla gecikme faizi ve zammından daha düşük olan TEFE oranlarının esas alınması prensibi kabul edilmiştir. Bu surette birikmiş olan kamu alacaklarının ödenebilir bir tutar,ödenen bir süre ve taksit sayısı ile tahsili amaçlanmıştır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nua göre hesaplanan TEFE faizinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusundaki görüşlere ana hatları ile yer verilmiştir.

Buna göre; Vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe kıyas yapılmaz. Ancak bazı durumlarda kanunun atıfta bulunduğu hükme dayanarak yorum yapmak mümkündür. Vergisel bir olayda önce kanun metninde olaya ilişkin açık bir ifade olup olmadığına bakılacaktır. Kanun metninde açık bir ifade (söz) bulunmuyorsa bu takdirde; kanunların konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri, diğer maddelerle olan bağlantının, göz önüne alınması gerekmektedir.

Gerek gecikme zammı ve gecikme faizi, gerekse 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nda yer alan TEFE faiz, kamu alacağının mükellef tarafından vadesinde ödenmemesi ve böylelikle haksız olarak kamu kaynağının kullanılmasının karşılığı olarak talep edilmektedir.

Gecikme faiz veya zam tutarı tespit edilirken, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı dolayısı ile kullanılan kamu kaynağının kullanıldığı ay ve bu aylar için geçerli faiz veya zam oranı, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nda yer alan TEFE faizi tutarı tespit edilirken de, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı dolayısı ile kullanılan kamu kaynağının kullanıldığı ay ve bu aylar için geçerli TEFE oranı esas alınmaktadır.

Kanun koyucu, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer alan "....gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın...." ibaresi ile Gelir idaresinin, 1 No.lu Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği'ndeki düzenlemeleri TEFE faizinin, gecikme faizi ve zammı ile aynı olduğunun kabul edildiğine işaret etmektedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2., 3. ve 5. maddelerinde geçerli şartlara ve sürelerle uygun ödeme yapılması halinde, TEFE faizini aşan gecikme zam veya faizlerinin tamamının tahsilinden vazgeçilir ibaresi yerine "....gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir." ibaresinin kullanılması, TEFE faizinin gecikme faizi ve zammı ile aynı nitelikte olmadığını göstermez. Zira; 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 2, 3, 5. maddelerinde yer alan "....gecikme zammı ve gecikme faizi yerine...." ibaresi, TEFE faizinin gecikme faizi ve zammı niteliğinde olduğunun kanun koyucu tarafından da kabul edildiğini göstermektedir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu gereğince gecikme zammı ve gecikme faizi yerine hesaplanan TEFE faizi nitelik olarak vadesinde ödenmemiş olan vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme zammı ve gecikme faizi niteliğinde olup, ticari kazançtan indirilecek giderlerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde sayılan aynı vergi, resim ve harçlardan olmadığı açıktır. Gecikme zammı ve gecikme faizi yerine hesaplanan TEFE faizi nitelik olarak gecikme zammı ve gecikme faizi ile aynı olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 90 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin 6 ve 10 numaralı bentlerindeki düzenlemeler, TEFE faizinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını göstermesi açısından gerekli düzenlemeleri içermektedir. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu göre hesaplanan TEFE faizinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün görünmemektedir.