

# GELİR VERGİSİNDE GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ve AYRIKSI DANIŞTAY KARARI

LUMP-SUM EXPENSES IN INCOME TAX AND THE PECULIAR  
STATE COUNCIL DECISION



Hakan KAVAK\*

## ÖZ

Devletlerin ekonomik, mali ve sosyal hayatı dizayn edebilmek amacıyla ihtiyaç duyduğu finansmanın en büyük kaynağı vergi gelirleridir. Devlet tarafından salınan vergilerin başında ise gelir vergisi gelmekte olup, vergilendirilecek gelir, kazanç ve iratların safi tutarları olmaktadır. Safi kazanç, elde edilen gelire çeşitli indirimlerin uygulanması suretiyle bulunmaktadır. Safi kazançta ulaşımda kullanılan indirimlerden bir tanesi götürü gider uygulamasıdır.

Bu çalışmada gelir vergisinin bu uygulamasına dair açıklamalarda bulunulacak, yasal mevzuat ışığında götürü gider uygulaması açıklanacak, Danıştay Dördüncü Dairesinin uygulamaya ilişkin verdiği son karar değerlendirilecek ve konu hakkında bir sonuç ortaya konulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi, Götürü Gider, Danıştay Kararı, Safi Kazanç.

## ABSTRACT

Tax revenues are the major source of finance that states need to design economic, financial and social life. Income tax is the first in rank of the taxes released by the state and the income to be taxed is the net amounts of profits. The net profit is calculated by making deductions to the income gained. Implementation of lump-sum expense is one of the deductions made to calculate net profit.

In this article, we will explain the implementation of lump-sum expense in the light of the legislation and assess the final decision of State Council regarding the implementation and a conclusion will be made.

**Keywords:** Income tax, lump-sum expenditure, state council decision, net profit.

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

## 1- GİRİŞ

Devlet vergilendirme yetkisini Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesinden almaktadır<sup>1</sup>. Bu yetki, herkese kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücü oranında vergssi ödeme yükümlülüğü getirmektedir. Yine aynı madde vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını ifade etmektedir. Yetkiye istinaden devlet çeşitli alanlarda farklı kazanç ve iratları, doğrudan veya dolaylı olarak vergilendirmektedir.

Vergi gelirlerinin devlet için ne kadar önemli olduğunu anlamak için bütçe gelirleri içindeki payına bakmak yeterli olacaktır. 2016 yılı bütçe gelirleri içinde toplanan vergi gelirlerin payı %92 civarında olup aynı yıl bütçesinde gelir vergisinin payı ise %19,17 olarak gerçekleşmiş bulunmaktadır.<sup>2</sup> Dolayısıyla Türk Vergi Sistemi için gelir vergisi büyük önem arz etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbi olup, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarından ibarettir. Buradaki safi tutar kavramı vergilendirilecek gelirlerin tespiti açısından önemlidir. Mezkur Kanun'un 2'nci maddesinde yedi başlık altında sayılan gelirin unsurlarına yine bu kanunda yazılı belli indirimlerin uygulanması suretiyle safi kazanca ulaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi ticari kazanç sahipleri için, safi kazancın tespitinde indirilecek giderleri düzenlemektedir. İlgili maddenin 1'inci fıkrasının ilk bendinin parantez içi hükmünde ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri ifade edilmektedir. Ayrıca burada belirtilen götürü gider uygulamasından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir.

## 2-YASAL MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE GÖTÜRÜ GİDER

Götürü gider uygulaması ilk olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının 1 numaralı bendinde safi kazancın tespit edilmesi amacıyla, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği ve devamı parantez içi hükmünde ise ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri şeklinde kanuni ifadesini bulmaktadır.

Safi kazancın tespitinde belgesiz giderlere karşılık indirilebilecek götürü gidere ilişkin açıklamalar ayrıca 194 ve 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile birlikte, Maliye teşkilatınca yapılmış bulunmaktadır. Söz konusu tebliğlere ilişkin açıklamalar aşağıda başlıklar halinde yapılacaktır.

<sup>1</sup> 9/11/1982 tarih ve Mükerrer 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

<sup>2</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2016 Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri, Web Adresi: <http://www.bumko.gov.tr/TR,157/butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri.html>, Erişim Tarihi: 04 Şubat 2017.

## **2.1- 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Götürü Gider<sup>3</sup>**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen hükümlerle, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu işlerle ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider kaydedebilme imkanı getirilmiştir.

### **2.1.1- Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilecek Olan Mükellefler**

Götürü, gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik, hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında, vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılatla Maliye Bakanlığınca, belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmamaktadır.

### **2.1.2- Götürü Giderlerin Belgeli Giderlere İlaveten Uygulanması**

Belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere, götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin gider kaydına engel teşkil etmemektedir.

### **2.1.3- Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine eklenen parantez içi hükme göre, tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşamayacak olup sözü edilen hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranmamaktadır.

### **2.1.4- Götürü Gider Uygulamasında Hasılat**

#### **2.1.4.1- İhracat Hasılatı**

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilmektedir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderil-

<sup>3</sup> 07/03/1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

mesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilebilmektedir.

Ancak gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınmamaktadır. Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arz etmemektedir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacak olup dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabii bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB teslim şartının yanı sıra CF veya CIF teslim şartı ile de, yapılabilmektedir. CF satış bedeli, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; CIF, satış bedeli ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır. İhracatçı taşımayı bizzat kendisi gerçekleştirebileceği gibi Türk Lirası veya döviz karşılığında diğer gerçek ve tüzel kişilere de yaptırabilmektedir. İhracatçının, CF veya CIF teslim şartı ile ihracatta; taşımayı döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Başka bir deyişle, taşımanın başkasına döviz karşılığı yaptırıldığı durumda, ihracatın FOB, CF veya CIF teslim şartı ile yapılmış olmasına bakılmaksızın azami götürü gider tutarı FOB satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Nakliyenin bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasılat tutarını dikkate alacaktır. Öte yandan, taşımayı Türk Lirası karşılığında gerçekleştiren nakliyecinin, bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanması mümkün olmamaktadır.

Geçici, kabul, rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamül maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatından sağlanan döviz hasılatı da diğer ihracat şekillerinde olduğu gibi götürü gider uygulamasına konu olabilmektedir.

#### **2.1.4.2- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı**

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilmektedir. "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekmektedir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde

götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabii bulunmaktadır.

CF veya CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliyeyi döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişilere yaptırması halinde, ihracatçı götürü gider uygulamasından nakliye ve sigorta bedeli hariç ihracat bedeli (FOB satış bedeli) üzerinden yararlanabileceğinden, taşıma işini döviz karşılığı yapan nakliyeciler söz konusu döviz cinsinden taşımacılık hasılatını götürü gider uygulamasında dikkate alabileceklerdir. Yurt dışı taşımacılığın Türk Lirası karşılığı yapılması durumunda ise nakliyecilerin bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamaları mümkün olmamaktadır.

#### **2.1.4.3- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesine göre, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler, mezkur Kanun'un 43'üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri zararlar gider olarak hasılattan indirilebilmektedir. Bu zararların indirimine ilişkin uygulama esasları 1.2.1986 tarih ve 49651 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 34 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan, yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar hakkında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24'üncü maddesine göre istisna uygulayan mükellefler de söz konusu faaliyetlerine karşılık olmak üzere götürü gider hesaplayabileceklerdir.

Bu mükellefler, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan

kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir. Böylece Mezkur Kanunun geçici 24'üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır.<sup>4</sup>

### 2.1.5- Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmesi gerekir.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Muhasebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kâra eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır.

**Örnek:** (A) Kollektif Şirketi, 1995 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 600.000.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1'inci maddesi kapsamına giren 7.000.000.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 4.500.000.000 TL kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Açıklama	Tutar (TL)
Belgelendirilmiş giderler	2.500.000.000,00
Belgelendirilmemiş giderler	4.500.000.000,00
Toplam giderler	7.000.000.000,00
Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (600.000.000.000 x %05 =)	3.000.000.000,00
Kanunen kabul edilmeyen giderler (4.500.000.000-3.000.000.000 =)	1.500.000.000,00
Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (2.500.000.000 + 3.000.000.000 =)	5.500.000.000,00

<sup>4</sup> 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.



## 2.2- 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Götürü Gider<sup>5</sup>

194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "İhraç Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat" bölümünde, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasının, ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılacağı açıklanmasına yer verilmektedir.

Danıştay Dördüncü Dairesi 17/3/1999 tarih ve E:1998/594 K:1999/1152 sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 1'inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümünün iptaline karar vermiş olup, bu karar kesinleşmiş bulunmaktadır.

Buna göre, ihracatı gerçekleştirenler ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır. İhracatçıya ihraç kaydı ile mal teslim edenlerin ise bu uygulamadan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

## 3- DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAVA DAİRESİNİN GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINA İLİŞKİN SON VERİLEN KARARI

2008 yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucu mükellefin ihracata ait yurt dışında yaptığı ancak belgelendiremediği giderlerin ihracat hasılatının binde beşi oranına isabet eden kısmını götürü gider olarak beyannamede indirim konusu yapan davacının esasen yurt dışında belgelendiremediği herhangi bir gideri olmadığı ileri sürülerek adına ikmalen salınan verginin tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Temyiz isteminin incelenmesi neticesinde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve belgelendirilmesi gereken genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki işlemlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği ve bu indirimin herhangi bir ispat şartına bağlı olmaksızın düzenlendiği ifade edilmektedir.

Götürü gider indirimi için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığı, yurtdışı hasılatının binde beşini geçmediği halde, yasal defterlere kaydedilmeyen yurtdışı giderlerinin fiilen yapıldığının ispatlanmadığı iddiasıyla götürü gider uygulamasına tabi tutulmaması gerektiği gerekçesiyle ikmalen salınan vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediğine ilişkin oyçokluğu ile karar verilmiş bulunmaktadır<sup>6</sup>.

## 4- DEĞERLENDİRME

Hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri için belgesiz giderlere yönelik indirim imkanı tanyan götürü gider müessesesi ile ilgili değerlendirmelere aşağıda başlıklar halinde değinilecektir.

<sup>5</sup> 15/06/2000 tarih ve 24080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

<sup>6</sup> T.C. Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 08.02.2016 tarih ve E:2012/8339 K:2016/337 sayılı Kararı.

#### **4.1- Götürü Gider İndiriminin Yasal Mevzuat Yönüyle Değerlendirilmesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunu belirterek işlemlerin gerçek mahiyetlerinin değerlendirilmesi hususuna vurgu yapmakta, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini ifade edilmektedir. Mezkur Kanun'un 227'nci maddesi aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikini mecburi kılmaktadır. Kanun'un 228'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 3'üncü bendi ise vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmayacağına imkan tanımaktadır.<sup>7</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkelere dir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup maddenin (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin (ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler) safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili 2'nci bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 194 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi" başlıklı kısmında, "Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılâtın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir." denilmektedir.

#### **4.2- Götürü Gider İndiriminin Danıştay Kararı İle Birlikte Değerlendirilmesi**

T.C. Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 08.02.2016 tarih ve E:2012/8339 K:2016/337 sayılı kararla; götürü gider indirimi için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığı, yurtdışı hasılâtının binde beşini geçmediği halde, yasal defterlere kaydedilmeyen yurtdışı giderlerinin fiilen yapıldığının ispatlanamadığı iddiasıyla götürü gider uygulamasına tabi tutulmaması gerektiği gerekçesiyle ikmalen salınan vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediği yönünde karar almış bulunmaktadır.

<sup>7</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.



Danıştay'ın ilgili dava dairesinin aldığı bu karar uygulama açısından sakıncalı durumlara ve yorumlamalara neden olabilecektir. Bu durumlara ilişkin yaşanabilecek bazı sorunlar aşağıda başlıklar halinde ortaya konulacaktır.

#### **4.2.1- Kur Farkı Yönünden Yaşanabilecek Sorunlar**

253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler” başlıklı bölümü uyarınca, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muhtebeler belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasının belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstermeleri gerekmektedir.<sup>8</sup>

İlgili Tebliğ'den yola çıkacak olursak belgeli giderlerin indiriminde, belgelerin düzenlendiği tarihteki döviz alış kuruna göre hesaplanacak tutarın defterlere intikali gerekmekte olup bu tutarın indirim esas olması öngörülmektedir. Belgesiz giderlerde ise bu giderin fiilen yapıldığı tarihte ki döviz alış kuruna göre hesaplanacak tutarın indirim esas olması gerekmektedir. Dolayısıyla deftere intikal ettirilmemiş, kayda alınmamış bir gidere ilişkin kurun hesaplanmasında esas alınacak tarih, mükellefin isteğine bırakılmış olacak ve ciddi vergi kayıplarına neden olabilecektir. Çünkü Danıştay'ın bu kararı, mükellefin muhasebe kaydına istinaden indirim yapması gerektiğini reddetmektedir. Şüphesiz ki muhasebe sistemi vergilendirme sürecinin ve ticari kazancın ayrılmaz bir parçasıdır.

#### **4.2.2- Hasılataya Göre Hesaplanacak Kayıtdışı Gider Sorunu**

Götürü olarak hesaplanacak tutar bilindiği üzere elde edilen yurtdışı hasılatın binde beşini geçmeyecek şekilde ve belgeli giderlere ilaveten uygulanmaktadır. Belgesiz olarak yapılan giderler ise elde edilen hasılatın önce olabileceği gibi sonra da olabilmektedir. Dolayısıyla muhasebeleştirilmeyen bir gider, elde edilen hasılataya göre istenen şekilde belirlenerek vergi kaybına sebep olabilecek ve uygulamada ciddi vergi kayıplarına neden olacağı açık bulunmaktadır.

#### **4.2.3-Tahakkuk, Dönemsellik ve Sebep Olunacak Vergi Kaybı Sorunu**

Ticari kazançta esas olan “dönemsellik” ve “tahakkuk” ilkeleri olup, vergilendirilecek matrahın döneminin saptanması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu esaslara göre her dönemin hasılat ve gideri sadece ilgili oldukları dönemler için tahakkuk ettirilebilecek ve sadece ait oldukları dönemler için dikkate alınabilecektir. Bu itibarla bir önceki dönemde yapılmış bir gider, beyanname verme süresine kadar götürü olarak hesaplanabilecek yani bir sonraki dönemi ilgilendirdiği halde beyannamenin verileceği dönemin götürü unsuru sayılabilecektir. Sonuç olarak elde edilen hasılataya uygulanan götürü gider, yapıldığı dönem dışında da dikkate alınabileceğinden vergi kaybına neden olabilecektir.

<sup>8</sup> 22/01/1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 253 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

## 5- SONUÇ

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 1'inci bendinin 1 numaralı fıkrası ticari kazancın hesaplanmasında hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri için götürü giderin indirimine olanak tanımaktadır. Söz konusu indirimin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeler, bu kanunda yapılmadığından uygulamayla ilgili kanun boşluğu olduğu düşünülmektedir.

Konuyla ilgili Mali İdare gerekli bilgilendirmeleri, Tebliğler aracılığıyla 2'nci bölümde açıklandığı üzere yapmış bulunmaktadır. İlgili bölümde yapılan açıklamalar ve 4'üncü bölümde yapılan değerlendirmeler doğrultusunda, verilen Danıştay kararı, Mali İdare'nin konuyla ilgili uygulamasında farklılık göstermektedir. Bu nedenle de hem verilen kararlarda hem de uygulama birliğinin sağlanması noktasında biz Kanun uygulayıcılarına büyük görevler ve sorumluluklar düşmektedir.

Son olarak hükümler verilirken, vergi mevzuatının derinliği (lafzı ve ruhu, konuluş maksadı...), muhasebe sistemi ile bütünlüğü göz önünde tutularak verilmeli ve kamu zararına yol açacak uygulamalardan kaçınılmalıdır.

## KAYNAKÇA

- 9/11/1982 tarih ve Mükerrer 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.
- 07/03/1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 15/06/2000 tarih ve 24080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 22/01/1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 253 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2016 Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri, Web Adresi: <http://www.bumko.gov.tr/TR,157/butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri.html>, Erişim Tarihi:04.02.2017.
- T.C. Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 08.02.2016 tarih ve E:2012/8339 K:2016/337 sayılı Kararı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 02/06/2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—1549 sayılı Özelgesi.