

İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ HARCAMA YAPILMADAN “BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM” ŞEKLİNDE UYGULANABİLİR Mİ?

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi
Nisan 2013 Sayısında Yayınlanmıştır

1. GİRİŞ

GVK Madde 40/1’de yer alan parantez içindeki *“İhracat, yurt dışında 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”* hükmü hakkında, 194 No.lu GVK Genel Tebliği ile belirlenen Vergi İdaresi ile görüşü ile bu görüşün aksi yönde çıkan Danıştay kararları arasında uygulamada uzun yıllardır terddütler yaşanmaktadır.

Vergi İdaresi 194 No.lu GVK Genel Tebliği ile, yurtdışında söz konusu madde metninde sayılı faaliyetler kapsamında fiilen bir harcama olması ve bu harcamaların muhasebe kayıtlarına alınmış olmasını şart koşmaktadır. Bu tebliğe göre fiilen bir harcama olmadan götürü gider uygulamasında yararlanılması mümkün değildir. Danıştay tarafından verilen kararlar ise, Kanun metninin lafzında bu yönde bir sınırlama olmadığı, mükelleflerin Kanun metninde sayılı faaliyetleri olması durumunda söz konusu faaliyetlerden doğan hâsılâtlarının binde beşini herhangi bir şart olmaksızın beyana tabi kazançlarından indirebilecekleri şeklindedir.

Konu hakkında, Vergi İdaresi düzenlemeleri, Danıştay kararları ve çeşitli yazarların görüşleri ışığında kendi görüş ve önerilerimizi açıklama çalışacağız.

2. 194 NO.LU GVK GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergi İdaresi, götüre gider uygulamasına konu harcamalar, bunların kayıt altına alınması hakkında görüşlerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır.

“Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hâsılâtın 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.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirim 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, bu

Tebliğde 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.”

Vergi İdaresi, yurtdışında GVK Madde 40/1’de sayılı faaliyetler kapsamında **fülen bir harcama olması ve bu harcamaların muhasebe kayıtlarına alınmış olmasını** şart koşmaktadır.

3. VERGİ MAHKEMESİ VE DANIŞTAY KARARLARI

*“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40’inci maddesinde, safî kazancın tespitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerinin belirtildiği, 194 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde, götürü gider uygulamasının, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin anılan faaliyetlerden sağlanan hâsılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessese olduğu, dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekeceği, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği, belgesi temin edilemeyen giderlerin götürü gider tutarını aşan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kara ilave edileceğinin ifade edildiği, **193 sayılı Kanunda belirtilen koşullarda hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimini için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığından** ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine” karar vermiştir. (İstanbul 1.Vergi Mahkemesinin 15.4.2004 günlü ve E:2003/942, K:2004/1026 sayılı kararı)*

*“2004 yılı kurumlar vergisi beyanamesi, ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinden elde edilen döviz cinsinden hâsılatın binde beşinin götürü gider olarak düşülmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilerek tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen kısmın ret ve iadesi istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 25.10.2005 günlü ve E:2005/978, K:2005/1860 sayılı kararıyla; **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1’inci maddesiyle yapılan düzenlemenin, madde de sayılan faaliyetlerin yurtdışında yapılmasını teşvik amacıyla ve bu faaliyetler sonucu sadece bu faaliyette bulunan mükelleflere mevcut haklarının yanında elde edilen kazancın belli tutarının, tevsik şartı aranmaksızın kazançtan indirilmesi hakkını sağladığı, düzenlemede, götürü olarak hesaplanan gider ibaresinin de bu hususu ortaya koyduğu, idarece, bu giderlerin belgeli olması gerektiği iddia edilmekte ise de, bu giderlerin belgeli olması halinde zaten indirim konusu yapılacağına kuşkusuz olduğu, aksi halde maddenin uygulama olanağı bulunmadığından, ihtirazi kayıt kabul edilmeksizin tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılmasına, tahsil edilen***

kısımın ise, ret ve iadesine karar verilmiştir. Davalı İdare, tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 25.10.2005 günlü ve E:2005/978, K:2005/1860 sayılı kararının onanmasına 14.3.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2007 tarih ve E.2006/358 – K.2007/791)

“2002 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ile buna bağlı muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtla veren davacı, ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması ve ödenen taksitlerin iadesi istemiyle dava açmıştır. İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 15.4.2004 günlü ve E:2003/942, K:2004/1026 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 uncu maddesinde, safi kazancın tesbitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerinin belirtildiği, 194 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde, götürü gider uygulamasının, 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 müessese olduğu, dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekeceği, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, vergi yasalarının ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği, belgesi temin edilemeyen giderlerin götürü gider tutarını aşan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kara ilave edileceğinin ifade edildiği, **193 sayılı Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir.** Davalı İdare, Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 31.3.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2005 tarihli, E.2004/193 – K.2005/529 sayılı karar)

“Davacı şirket, 2005/1 nci dönemi geçici vergi beyannamesini ihtirazi kayıtla vermiş, tahakkuk eden verginin 156.591.00 YTL.sinin terkinini ve iadesi istemiyle dava açmıştır. İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 26.1.2006 günlü ve E:2005/1191, K:2006/92 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 nci maddesinde de; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderleri

ile ihracaat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirilebilecekleri hükmüne yer verildiği, buna göre, mükelleflerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve Kanunen tevsiki mecburi olan giderlerinin yanı sıra, yurt dışında ve kanunla belirlenen alanlarda verilen hizmetler nedeniyle mevzuatın aradığı belgelerle belgelenemeyen götürü giderleri de safi kazancın tespitinde gider olarak indirebilmelerine imkan tanındığı, 2005/1 nci dönemi geçici vergi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergiye ilişkin olarak yurtdışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle elde edilen yurtdışı satış hasılatının binde beş götürü gider indiriminden yararlanması, bu tutarın binde beşine isabet eden 930.237.30 YTL nin götürü gider olarak indirilmesi gerektiği, ancak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca "götürü giderin tek düzen muhasebe sistemindeki hesaplara kaydedilmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması" yönündeki uygulama dolayısıyla bu tutarın 521.970.15 YTL.lık bölümünün indirilemediği, yukarıda metni verilen yasal mevzuat uyarınca hangi mükelleflerin hangi koşullarla götürü gider indiriminden yararlanacağı açıklanmış olup, **yurtdışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle 186.047.460.82 YTL hasılat elde ettiği tartışmasız olan davacının bu tutarın binde beşine isabet eden indirim hakkının 194 sayılı tebliğ ile getirilen düzenleme ile sınırlandırılmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle götürü gider tutarına isabet eden geçici vergi tahakkukunun kaldırılmasına davacıya ret ve iadesine karar verilmiştir.** Davalı İdare, kararın hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 26.1.2006 günlü ve E:2005/1191, K:2006/92 sayılı kararının onanmasına 28.2.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi." (Danıştay 4. Dairesi, 28.07.2007 tarih, E.2006/2738 – K.2007/610 sayılı)

“2005 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla veren davacı, ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açmıştır. İstanbul 7'inci Vergi Mahkemesi, 31.01.2007 günlü ve E:2006/1337, K:2007/230 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'uncu maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerinin belirtildiği, 194 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca "götürü giderin tek düzen muhasebe sistemindeki hesaplara kaydedilmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması" yönündeki uygulama dolayısıyla da davacının yurt dışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle döviz olarak elde ettiği ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarı götürü gider olarak indirim konusu yapamaması nedeniyle fazladan tahakkuk eden kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle davanın açıldığı, yukarıdaki madde hükmü uyarınca, götürü gider indiriminden yararlanabilmek için yapılan işin maddede sayılan faaliyetler kapsamında bulunması ve yapılacak götürü gider indiriminin yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlere ilişkin olması şartının arandığı, dolayısıyla, **davacının yurt dışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle hasılat elde ettiğinin tartışmasız olduğu ve bu hasılatın binde beşini oluşturan tutardaki indirim hakkının 194 sayılı tebliğ ile sınırlandırılmasının**

da hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kurumlar vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir. Davalı İdare, Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini, bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 7'inci Vergi Mahkemesi, 31.01.2007 günlü ve E: 2006/1337, K:2007/230 sayılı kararının onanmasına 13.5.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Danıştay 4. Dairesi 2007/2541 Esas No. 2008/1772 Karar No)

Aşağıdaki kararlarda da benzer kararlar verilmiştir.¹

Danıştay 4. Daire E.1999/818 K.1999/5198 – 28.12.1999

Danıştay 3. Daire E. 2001/87 K.2003/5127 -2003

Danıştay 3. Daire E. 2005/3158 K. 2006/382 – 21.02.2006

Aşağıda yer alan karar metninde ise, her ne kadar söz konusu şirketin faaliyetinin ihracat olmadığı ve işlemlerin yerine getirildiği bölgenin ülkemiz toprakları içinde kaldığı ve bu bölgede belgelendiremeyecek gideri olamayacağı temeline dayansa da; aralarda yer verilen bazı cümleler ile Danıştay'ın götürü gider indiriminde fiili bir harcama olması gerektiğini ifade ettiğini söyleyebiliriz. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (DVDDGK) Kararı, E.1999/173 - K.1999/546 sayılı ve 10.12.1999 tarihli.)

“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 22.10.1997 günlü ve E:1997/215, K:1997/3651 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "indirilecek giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan parantez içi hükmün amacının, yurt dışında ve kanunla belirlenen alanlarda verilen hizmetler dolayısıyla giderlerini, mevzuatımızın aradığı belge düzenine uygun belgelerle belgeleyemeyen mükelleflere kanunla belirlenen oranda bir götürü gider düşme imkanı sağlamak olduğu, giderlerin belgelendirilemediğinin kabulü için hizmetin mutlaka ülke toprakları dışında verilmiş olması gerektiği, davacı şirketin de ülke toprakları içinde yer alan havaalanı dışında, bu hizmetlerin görülmesine ilişkin olarak diğer ülkelerde belgelenemeyecek ne gibi bir gider yapılabileceği konusunda açıklama getiremediği, bu durumda hizmetlerin gümrük hattı dışında yapılmış olmasını hizmet ihracı olarak kabul etmek suretiyle davacı şirketin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan parantez içi kuraldan yararlandırılmasının kanunun amacına aykırı sonuç doğuracağı gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan İstanbul 6.Vergi Mahkemesi, 18.2.1999 günlü ve E:1999/190, K:1999/159 sayılı kararıyla; çalışma ruhsatı ve ihracatı teşvik belgesi ile bu belgelerdeki bilgilerin birlikte değerlendirilmesi ve yapılan hizmetin münhasıran yabancı uçaklara döviz karşılığı olarak gerçekleştirildiğinin de dikkate alınması sonucunda yapılan işin hizmet ihracı olarak kabulü gerektiği, hizmetin münhasıran yabancı uçaklara döviz karşılığı yapıldığı, birçok havaalanında yabancı hava yolları uçaklarına yer hizmeti veren davacı şirketin bu işleri almak için yurt dışı seyahatler ve iş görüşmeleri yapmak zorunda olduğu, bu kapsamda belgesiz masrafları bulunduğu yolundaki iddianın da makul bulunduğu gerekçesiyle ilk kararında direnmiştir.

¹ Zeki Gündüz, “Binde Beş Götürü Gider Götürü Uygulanabilir”, Dünya Gazetesi, 05.03.2010
<http://www.dunya.com/binde-bes-goturu-gider-goturu-uygulanabilir-80187yy.htm> Erişim: 10.08.2012

Vergi dairesi müdürlüğü, 193 sayılı Yasanın 40 inci maddesinin 1 inci fıkrasının parantez içi hükmünde yer alan götürü gider indiriminden yararlanabilmesi için belirleyici hususun, söz konusu işlerle ilgili olarak gerçekten yapılmış bir gider bulunup bulunmaması olduğunu, davacı şirketin ise bu nitelikte bir gider yaptığına ve bu giderlerinin dövizle elde edilen hasılatın binde beşi kadar olduğuna ilişkin bir iddiası bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "indirilecek giderler" başlıklı 40 inci maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirileceği belirtilmiş, **parantez içinde yer alan hükümde de ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri belirlenmiştir. Söz konusu götürü gider indiriminden yararlanabilmek için yapılan işin maddede sayılan faaliyetler kapsamında bulunması ve yapılacak götürü gider indiriminin yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine ilişkin olması aranmıştır. 40 inci maddenin parantez içi hükmünün amacı yurt dışında ve kanunla belirlenen alanlarda verilen hizmetler nedeniyle, giderlerini mevzuatın aradığı belgelerle belgeleyemeyen mükelleflere yasada belirlenen oranda götürü gider düşme imkanı sağlamaktır.**

Dava konusu olayda yükümlü, yurt dışına uçuş yapan Türk uçak firmaları ile yurt dışından Türkiye'ye uçuş yapan yabancı uçak firmalarına Türkiye'deki hava alanlarında gümrük hattı dışında temsil, yolcu trafik, ramp, kargo ve operation gibi uçuş faaliyetleriyle ilgili her türlü yer hizmetleri vermektedir. Gümrük hattı geçilmeden verilmiş olması nedeniyle bu hizmetlerin yurt dışında yapıldığı ve hizmet ihracı kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşılması mümkün olmadığı gibi söz konusu hizmetlerle ilgili her türlü gider belgesini temin etme olanağı da bulunduğundan tahakkukun ihtilaflı kısmının kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. ”

Dikkat edilirse DVDDGK metninde kanunun amacı açıklanırken "...yurt dışında kanunla belirlenen alanlarda verilen hizmetler nedeniyle, giderlerini mevzuatın aradığı belgelerle belgelemeyen mükelleflere..." ifadesi belirtilmiştir. Buradan Kurulun "rüşvet" mahiyetindeki ödemeleri götürü gider kapsamında görmediği sonucu da çıkartılabilir. Diğer taraftan Kurul "giderlerini belgeleyemeyen" ifadesi ile de fiilen yapılan ancak belgelenemeyen bir gider olması gerektiği sonucuna vardığı da görülmektedir. Yukarıdaki karar metninde görüldüğü üzere aynı yorumu Danıştay 4. Dairesi de 22.10.1997 günlü ve E:1997/215, K:1997/3651 sayılı kararıyla yapmıştır.

DVDDGK'nun benzer bir konuda ise verdiği hüküm aşağıdaki gibidir. (20.09.200 tarihli ve E.2000/103 – K.2000/271 sayılı kararı.)

“Gelir Vergisi kanununun "indirilecek giderler" başlıklı 40 inci maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirileceği belirtilmiş, parantez içinde yer alan hükmünde de ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri kabul edilmiştir.

Davacı kurumun verdiği hizmetlerin Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca da ihracat sayılan teslim ve hizmetler kapsamında değerlendirilerek ihracatı teşvik belgesi verilmiş olması dolayısıyla döviz kredisi kullanılarak bazı vergi ve fon istisnaları uygulanmış olması karşısında havaalanlarında gümrük hattı dışında yabancı havayolları uçaklarına döviz karşılığı verilen hizmetin hizmet ihracı sayılması gerektiği sonucuna varılmıştır. İş bağlantıları nedeniyle yurt dışı gezileri ve iş görüşmeleri yapan davacı şirketin yurt dışında belgelendiremediği giderinin olması doğal bulunduğundan tahakkukun ihtilaflı kısmının kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine karar verildi.”

Görüldüğü üzere, Vergi Mahkemelerinin ve Danıştay’ın hemen hemen tüm kararları, **194 No.lu GVK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin (fülen harcamanın yapılmış olması ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına alınmış olması) Kanun ile mükellefe verilen bir hakkı sınırladığı ve hukuka uygun olmadığı** yönündedir.

4. KONU HAKKINDA BAZI YORUMLAR

4.1. Fiili harcama olmasa dahi götürü gider indiriminden yararlanılabileceği yönünde görüşler:

“Fülen ödeme olup olmadığına bakılmaksızın döviz cinsinden elde edilen bahse konu gelirlerin binde beşini beyanname üzerinde doğrudan dikkate almak mümkündür. Doğrudan uygulama sonucu tarhiyat riskini göze almak istemeyen mükellefler ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunup dava açabileceklerdir.”²

“Götürü gider müessesesinin Danıştay kararında olduğu gibi indirim müessesesi gibi de düşünülmesi ve uygulanması gerekmektedir. Söz konusu götürü gider müessesesi mükellefler için bir anlamda teşvik gibi düşünülmelidir. Mükellefler gerçekte katlanmadıkları ancak katlanmış gibi gösterdikleri giderleri muhasebe kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle tevkifat yapmaksızın kar dağıtabileceklerdir. Bu nedenle götürü gider indiriminin beyanname üzerinde “indirim” şeklinde uygulanması kanaatimizce hem kanun hükmünün amacına hem de Danıştay kararında belirtilen anlayışa uygun olabilecek; aynı zamanda da mükelleflerin tevkifat yapmaksızın kar dağıtabilme imkanını ortadan kaldıracaktır.”³

“Gelir vergisi kanununun 40/1 maddesinde “İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.” denilmektedir. Yani ihracat tutarının binde beşi oranında belgesiz olarak gider yazılabilir denilmekte. Örnek: A şirketi 10.000.000.-TL karşılığı ihracat yapmış olsun. Bunun binde beşi 50.000.-TL demek. Hemen akla gelen bu 50.000.-TL’nin vergi matrahını aynı tutarda azaltacağı. Ama öyle değil. Kanun metninden bu anlaşılıyor ama bu konu ile alakalı olarak yayınlanan 194 sayılı gelir vergisi tebliğinde böyle demiyor. Kanun metninde, ihracat tutarının binde beşinin götürü gider olarak dönem vergi matrahının tespitinde dikkate alınmasında herhangi bir tevsik şartı aranmadığı açık.”⁴

² Zeki Gündüz, a.g.m.

³ Emircan Dilber – Gökhan Belge, “Götürü Gider Uygulaması İndirim Olarak Uygulanabilir mi?” Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2012

⁴ Yakup Kayıhan, YMM, “İhracatta Götürü Gider”, <http://vergivekanun.com/?p=6402> Erişim: 09.08.2012

“Önceki bölümlerde de değinildiği gibi döviz hasulatının binde beşi kadar belgesiz gider yapmamış olan ya da belgesiz gideri olmayan işletme götürü gider olanağından yararlanamaz mı? Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 194 numaralı tebliğe göre yararlanamaz. Ancak, işletme muhasebe kayıtlarında yararlanma yönünde işlem yaparsa gerçek durumun anlaşılması da olanak dahilinde değildir. Zira uygulama adı üstünde götürüdür, kabullere dayanır. Gider kaydedilen tutarın karşılığına 100-Kasa Hesabı çalıştırıldığı takdirde sayım esnasında kasa sayım fazlası ortaya çıkabilir ancak 331-Ortaklara Borçlar veya 331-Personele Borçlar Hesabı çalıştırılması halinde bu işlemin gerçek olmadığı nasıl kanıtlanacaktır? Kanımızca ispatı olanaksız bir durumdur. **Aslında yasa maddesinin düzenlenmesi sırasında da amaçlanan, götürü gideri gerçek giderlere ek olarak dikkate almaktır. Kanun maddesi metninden götürü gider olarak dönem kazancının tespitinden dikkate alınacak tutarın, gerçekte yapılmış gider olması gerektiği anlaşılmamakla birlikte,** 194 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, dikkate alınan giderin gerçekte yapılmış ve dolayısıyla işletmenin kaynaklarında bir azalma meydana getirmiş olması öngörülmüştür. **Her iki bakış açısında da hesaplama götürü ve belgesiz tutarlara ilişkin olduğundan, harcamanın gerçekte yapıp yapılmadığının tespiti imkansız denecek derecede güçtür.**”⁵

“Götürü gider uygulamasında VUK'nun öngördüğü anlamda bir tevsik söz konusu değildir. Buna göre ihracat hasulatının binde beşi oranında hesaplanacak götürü gider her hal ve takdirde vergi matrahından düşülebilecektir. Bu giderler adı üstünde vergi matrahından götürü olarak indirilebilecektir. Dolayısıyla herhangi bir belgeye dayanmaksızın gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu, mükelleflere kanunla verilmiş bir imkân ve haktr. Ancak bu hakkı kullanırken mükelleflerin götürü gider uygulamasını fiilen yaptıkları belgesiz harcamalarla sınırlı tutacakları, **hiç belgesiz harcama olmaması halinde götürü gider uygulaması yapmayacakları ve kanunla verilmiş hakkı kötüye kullanamayacakları da tabiidir.** Bu hakkın doğru kullanılıp kullanılmadığına yönelik olarak mükelleflerden belge ibrazı istenmesi mümkün olmadığına göre **hakkın istismar edilmemesi mükellef vicdanına bırakılmış olmaktadır.** Kanun koyucu bu hakkı mükelleflere tanıırken, diğer taraftan bu hakkı doğru ve adil kullanmalarını beklemektedir.”⁶

“Bu düzenlemenin özü, yurtdışı kaynaklı gelir elde edenlerin bu faaliyetleri ile ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık teşkil üzere bir gider kalemi yaratılmasıdır. Ayrıca bir amaç da aynı dönemde zamanın Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan sanayi ürünü ihracat istisnasının kaldırılması dolayısıyla ihracat üzerinde oluşan vergi yükünü hafifletmektir. Bakanlığa göre yurtdışında örneğin ihracatla bağlantılı olarak bir gider yapılacaktır ve bu gider deftere kaydedilecektir. Daha sonra bu giderlerin ihracattan döviz olarak elde edilen hasulatın binde beşini aşmayan kısmı dönem zararı olarak dikkate alınacaktır. Anılan tebliğlerin yayım tarihlerindeki yazılarımda da belirttiğim gibi, **"götürü" kavramının anlamı ile bağdaşmayan bu açıklama, hatalı olduğu gibi yasada yer almayan koşullar ihdas etmekte, "götürü gider" mantığı ile bağdaşmamakta ve ülkenin döviz kaybına yol açmaya varacak derecede peçelemeli işlemlerin yapılmasına yol açabilecek niteliktedir.** Nitekim ihtirazi kayda dayalı olarak açılan bir davada Danıştay 4. Dairesi E. 2004/1293 K.2005/529 sayı ve 31.3.2005 tarihli içtihadı ile "hasulatın binde beşini aşmamak üzere hesaplanan götürü giderin herhangi bir ispat koşuluna bağlı olmaksızın gider olarak

⁵ Zihni Kartal, “Uluslar arası Taşımacılık Yapan İşletmelerde Götürü Gider”

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/10%20-%202062%20Z%C4%B0HN%C4%B0%20KARTAL%20.doc> Erişim: 10.08.2012

⁶ Gürol Ürel, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, sayfa:473

nazara alınabileceğine" hükmetmiştir. Dava konusu olayda yerel mahkeme; "Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek duyulmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk edilen gelir vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle Gelir Vergisi'nin kaldırılmasına, ödenen kısmının iadesine karar vermiştir." Danıştay 4. Dairesi, bu karara karşı davalı idarece yapılan temyiz başvurusunu, reddederek yerel mahkeme kararını, aynı gerekçe ile onamıştır. **Yasada olmayan koşulların idarece tebliğle ihdas edilemeyeceği, uygulamalarda yasaca aranan koşullardan başka koşul aranmayacağı ilkelerini de içeren "verginin yasallığı" ilkesi karşısında, söz konusu kararda varılan sonuca katılmamak mümkün değildir. Danıştay'ın sonraki içtihatları da aynı yönde oluşmuştur. Maliye Bakanlığı'nın artık yerleşik hale gelen bu içtihat karşısında, mükellefleri ihtirazi kayıtla beyanname vererek ancak dava yoluyla haklarına ulaşmalarına sebebiyet veren söz konusu genel tebliğ açıklamalarını gözden geçirmesi gerekmektedir.**"⁷

"Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bir düzenleme gereği, işletmeler ihracat gelirlerinin %05'ine kadar belgesiz harcamalarını kurumlar vergisi hesabında gider olarak dikkate alabiliyorlar. Bu konuda yayınlanan ilk tebliğde %05'in uygulanabilmesi için ortada, belgesiz de olsa bir harcama olması gerektiği ifade edildi. Daha sonra yayınlanan ikinci tebliğde ise, sadece ilk yıl, şirket kayıtlarında harcama görülme bile, beyanname üzerinde ihracat gelirlerinin %05'inin götürü olarak indirilebileceği ifade edilmiştir. İzleyen yıllarda çok sayıda şirket beyanlarını ihtirazi kayıtla verip, uygulamanın sadece ilk yıl değil, izleyen yıllarda da beyanname üzerinde götürü olarak yapılması gerektiğini belirtip dava açmıştı. Açılan bu davaların bildiğimiz kadarıyla tamamı şirketler lehine sonuçlanıp kesinleşti. Kesinleşmiş çok sayıda yargı kararına rağmen şirketler halen ihtirazi kayıtla beyana zorlanıyor ya da kendiliğinden yargı kararları çerçevesinde uygulama yapanlar cezalı tarhiyatlara muhatap olup tekrar tekrar konuyu yargıya taşımak zorunda kalıyorlar. Mali İdare'nin ya bu düzenlemeyi kaldırtması ya da yargı kanunları çerçevesinde uygulamaya yön vermesi gerekiyor."⁸

4.2. Fiili harcamanın şart olduğu yönünde görüşler:

"Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak **yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin**, anılan faaliyetten sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilebilmesini öngören bir müessesedir. **Kanun metninde bahsedilen götürülükten kastedilen de budur. Yoksa her halükarda binde beş gider indirimi uygulanacak manasının çıkarılması mümkün değildir. Net olarak bir harcamanın olması şarttır.** Eğer harcama varsa belge aranmadan (götürü bir şekilde) binde beşlik sınıra kadar gider kaydı mümkün olabilecektir."⁹

"Mükellefler yurt dışından olan ticari alacaklarını tahsil edemedikleri takdirde, tahsil edilemeyen tutarın değersiz alacak olduğuna dair VUK'nda yer verilen şekilde belgeleme

⁷ Bumin Doğrusöz, "İhracatta Götürü Gider", <http://www.muhasabedergisi.com/bumin-dogrusozy--referans-gazetesi/ihracatta-goturu-gider.html> Erişim: 09.08.2012

⁸ Zeki Gündüz, "Vergide Güncel Sorunlar (8)", Dünya Gazetesi, 12.09.2012, <http://www.dunya.com/vergide-guncel-sorunlar-8-149541yy.htm> (Erişim: 12.09.2012)

⁹ Mustafa Tan, "Yurtdışından Tahsil Edilemeyen Alacakların Götürü Gider Kapsamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2004, Sayfa: 189-190

yapmaları halinde götürü gider uygulaması kapsamında gider olarak muhasebeleştirmeleri mümkündür. Aksi uygulama, mükelleflerin kendi keyfi kararları doğrultusunda (VUK'da yer verilen şüpheli alacak ve sonrasında değersiz alacak prosedürlerine uymadan) alacaklarından vazgeçmeleri kendilerine götürü gider imkanından yararlanma hakkı vermez.”¹⁰ (İhracat faaliyeti nedeniyle tahsil imkanı kalmayan alacak, **yurt dışı işlerle ilgili bir gider olmadığından**, götürü gider olarak değerlendirilemeyeceği yönünde Danıştay kararı mevcuttur.) (Danıştay 4. Dairesi, 27.06.2007 tarih, E.2006/5303 – K.2007/2347)

“Bu hüküm giderin yapılmış olması gerekliliğinin değil, giderin tevsik edilmesi gerekliliğinin bir istisnasıdır. Nitekim Kanun maddesinde “yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere” ifadesine yer verilerek, yapılmış olan bir giderin mevcudiyeti aranmakta ancak tevsik edilemeyen bu gidere karşılık olmak üzere götürü olarak gider hesaplanabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, bu madde hükmü uyarınca ihracattan döviz hasılatı elde edenler tevsik edemeseler de yapmış oldukları giderlere karşılık olarak döviz hasılatının en fazla binde beşini gider olarak indirebilirler. **Burada dikkat edilmesi gereken husus ilgili maddenin sadece giderin tevsik edilememesine cevaz vermesidir.** Götürü gider uygulamasının, giderin yapılmış olması gerekliliğinin değil, giderin tevsik edilmesi gerekliliğinin bir istisnası olduğu, götürü gider uygulamasının yürürlüğe konulduğu 4108 sayılı Kanun’un 19. maddesinin **gerekçesinde** “ihracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler, yabancı ülkelerde yaptıkları bazı harcamalar için belge alamadıklarından, bunları masraf olarak göstermeleri mümkün olmamaktadır. Yurt dışında iş yapan bu mükelleflerin belgeleyemedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere, hasılatlarının binde beşini, tevsik edici belge aranmaksızın ilave gider yazma imkanı getirilmektedir. Böylece bu mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesine imkan sağlanmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir. **Diğer bir deyişle; götürü gider uygulamasıyla gerçekte işletmeden fon çıkışı olmasına rağmen, belge temin edilememesi nedeniyle ticari karın fazla hesaplanmasının önüne geçilmektedir.** Ancak kötüye kullanımı engellemek amacıyla, belgelendirilemeyen tüm giderler kabul edilememekte, döviz hasılatının binde beşi ile sınırlı tutulmaktadır. **Ortada belgelendirilemeyen herhangi bir giderin bulunmaması durumunda ise götürü gider uygulamasından söz edilemeyeceği aşikârdır.** Dolayısıyla özsermayede bir azalma meydana gelmemesi veya giderin değil özsermayede azalmanın dahi tevsik edilememesi ve kayıtlarda gösterilmemesi durumunda götürü giderin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması söz konusu olamaz.¹¹

“Götürü gider konusu giderin indirimden yararlandırılabilmesi için **harcamanın mutlaka gerçekleşmiş olması gerekmektedir.** Zira, **gerçekleşmemiş bir sanal götürü gider indirim konusu yapılamayacaktır.** Ancak, **belgesiz olan götürü gider konusu harcamanın gerçek olup olmadığının özellikle yabancı ülkede olması nedeniyle nasıl saptanabileceğini anlayabilmiş değiliz.** Götürü giderin gerçekten yapıldığının bir kanıtı olarak işletmenin ya kasasından yada bankadaki hesabından nakit çıkmış olması gerekmektedir. Bu hususu muhasebe kayıtlarından izlemek her zaman mümkündür.”¹²

“Yargı kararlarında yer alan genel anlayış çerçevesinde, yurt dışı faaliyetler uğraşan bazı mükelleflerin, bahsi geçen faaliyetlerine ilişkin olarak **bir gidere katlansın katlanmasın hasılatları üzerinde binde 5 oranında götürü gider hesapladıkları, hatta bu tutarları muhasebe kayıtlarında göstermeksizin beyanname üzerinde kurum kazancından indirim konusu yaptıklarına rastlanmaktadır.** Bize göre bu şekilde yapılan değerlendirmeler **“götürü gider” müessesesini hasılatın belli bir oranına isabet eden tutarın mali açıdan gelir**

¹⁰ Mustafa Tan, a.g.m.

¹¹ Caner Atik, “Götürü Gider İndirimi Müessesesinin Değerlendirilmesi” Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2012

¹² Salih Özel, “Götürü Gider”, Yaklaşım Dergisi, 2007 Ağustos

olarak kabul edilmemesi esasına dayanan bir istisna müessesine dönüştürmektedir ki, hükmün getiriliş amacı bu değildir.”¹³

“İdarenin uygulamaya yön vermek amacıyla çıkardığı ve düzenlemenin ana hatlarını ortaya koyduğu 194 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan hükümlere bakıldığında; özetle İdarenin “gerçekten yapılan, işletmenin mal varlığında bir azalma meydana getiren ve gider hesaplarında izlenerek dönem sonunda Kâr – Zarar hesabına aktarılan” belgesiz harcamaları (belli şartlar dahilinde, belli bir sınıra kadar) hasılatın indirme olanağı tanımak niyet ve düşüncesi ile hareket ettiği anlaşılmaktadır. G.V.K.’nın 40/1. maddesinde yer alan düzenlemenin lafzında geçen “karşılık olmak üzere” ve “götürü olarak hesapladıkları” kelimeleri, mükelleflerce ve hatta Yargı mercilerince, bu kapsamda gerçek bir harcama olmasa bile hasılatın binde beşinin “hesaben” tespit edilip bulunan tutarın tamamının ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerektiği şeklinde algılanmış ve yorumlanmıştır. Son derece “özensiz” bir şekilde kaleme alınan, uygulamanın getiriliş amacını “tam olarak” ifade edemeyen kanun lafzına sıkı sıkıya sarılmaları, ortada gerçek bir harcama olmasa bile kapsama giren hasılat tutarının (üst sınırı olan) binde beşini hesaben bulup bir istisna gibi beyanname üzerinden indirmeleri ya da hesaben buldukları tutarı defter kayıtlarında (dönem sonunda) gider/indirim olarak dikkate almaları “bilinçli olarak vergi matrahının aşındırılması” çabasıyla başka bir şey değildir.”¹⁴

“Götürü gider uygulamasından faydalanmanın temel şartlarından birisi, belgesi temin edilemeyen giderlerin de kanuni defterlere kaydedilme zorunluluğudur. Bu durumun tek istisnası uygulamanın ilk yılı olması nedeniyle 1995 yılında ortaya çıkmıştır. 197 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalara göre, 1995 yılına mahsus olmak üzere ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak kaydıyla kanuni defterlere intikal ettirilmeyen giderler için de götürü gider hesaplanmasına izin verilmiştir.”¹⁵

“Götürü gider uygulaması olarak adlandırılacak bu düzenleme ile öngörülen, belgesiz gider kayıd olanağıdır. Bu uygulama, yurt dışındaki bazı gerçek giderlerin belgelendirilemediğinin kabulüne dayanmaktadır. Belge düzeninin yeterince işlemediği bazı ülkeler için geçerli sayılabilecek bu kabul, mali sistemin tam anlamıyla uygulandığı bazı gelişmiş ülkelerde yapılan ticari faaliyetleri de kapsamaması nedeniyle eleştiriyi hak etmektedir. Zira, belge düzeni konusunda hiç bir aksaklığa meydan vermeyecek derecede sıkı uygulamaların olduğu bir ülkede ticaret yapan mükellefler de yurt dışı işlemleri nedeniyle belgeledikleri giderlere ek olarak bir de belgelenemeyen giderleri olduğu gerekçesiyle götürü gider olanağından yararlanabilir. Bu yasa maddesinin kötü niyetli kullanımı, korkarız gelirin yarısını götürüp gider.”¹⁶

“Götürü gider uygulaması yurt dışı faaliyetlerde bulunan mükelleflerin yaşadıkları sıkıntıları bir nebze gidermek için sağlanan kolaylık niteliğinde olup, mükelleflerin yurtdışında yaptıkları bir harcamanın olması ve bu tutarları belgeleyememiş olmaları gerekmektedir.

¹³ Mehmet Ali Ceylan, “Götürü Gider Müessesesinin Genel Eleştirisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2010

¹⁴ Muhittin Gündoğdu, “Mevcut Haliyle Vergi Matrahının Aşındırılmasına Hizmet Eden Götürü Gider Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2008

¹⁵ Osman Okur, “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1998

¹⁶ Zihni Kartal, YMM, İhracatta Götürü Gider Uygulaması,

<http://www.focusdenetim.com/makale/Yurtdisi%20Islerde%20Goturu%20Gider%202.pdf> Erişim: 09.08.2012

Götürü gider kaydıyla belgesiz yapılan harcamaların gider yazılabilmesi için yukarıda açıklanan kurallara uyulması oldukça önemlidir. Zira uygulama art niyetli tasarruflara açık olup, şartların tam olmaması durumunda beklenmedik sonuçlar doğurabilir.”¹⁷

*“Düzenlemenin amacı yurtdışında yapılmış ancak belgelendirilememiş giderleri vergi matrahının tespitinde dikkate almaktır. Demek ki götürü gider olarak hesaplanıp yasal kayıtlara intikal ettirilecek olan gider tutarı bir bakıma gerçek giderdir. **Götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekmektedir.**”¹⁸*

“Götürü giderin uygulanabilmesi için mükelleflerin öncelikle yurt dışında gerçek bir harcama yapmış olmaları ve bu harcamalarını belgeleyememeleri gerekmektedir.”¹⁹

*“Madde ile yükümlülere sağlanan olanak, yurt dışındaki işleriyle ilgili olarak fiilen yapmış oldukları giderlerden belgesini temin edemedikleri kısmının, sayılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını geçmemek koşuluyla ticari kazançtan indirilmesidir. Bu niteliğiyle götürü gider uygulaması bir istisna uygulaması değil, belgesiz gider indirimidir. **Düzenleme maddede sayılan faaliyetleri yapanlara kendiliğinden götürü gider yazma olanağı vermemekte, giderin yapılmış olması ancak belgelendirilememesi durumunda gider yazma olanağı vermektedir.**”²⁰*

“Görüldüğü üzere, götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesine imkan veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle, götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir.”²¹

*“Götürü gider müessesesi bu niteliği ile bir istisna uygulamasından farklılık arz etmektedir. Çünkü, binde beş oranı mutlaka dikkate alınacak tek oran değildir. Bu oran sadece kurum kazancından indirilebilecek götürü giderin üst sınırını göstermektedir. Ayrıca istisna uygulamasından farklı olarak burada mükellefler belgeleyemedikleri giderleri yıl içinde yaptıklarında ilgili gider hesaplarında izlemek ve muhasebe sistemi içinde dönem sonunda gider hesaplarına intikal ettirmek durumundadırlar. **Bu müesseseyi istisna gibi değerlendirenler çıkmaktadır. O zaman götürü giderin neden bir istisna maddesi olarak değil de G.V.K.’nun indirilecek giderleri düzenleyen 40. maddesi içinde düzenlediğini sormamız gerekecektir.**”²²*

“Söz konusu hükümle, döviz kazancı elde edenlere mali ve ekonomik mevzuatla getirilen teşviklere paralel olarak yurt dışından elde edilen döviz gelirlerinin elde edilmesi sırasında

¹⁷ Hüseyin Aslan, “İhracat, Yurt Dışında İnşaat, Onarma, Montaj ve Taşımacılık Faaliyetlerinde Götürü Gider Uygulaması” <http://www.aslanhuseyin.com/2011/10/10/goturu-gider-uygulamasi/#more-773> Erişim: 09.08.2012

¹⁸ Hamza Sivrikaya, “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, 2010, Sayı: 99.

¹⁹ Hasan Yalçın, “Giderler”, HUD yayını, 3. Baskı, Sayfa:247

²⁰ Recep Bıyık – Aydın Kıratlı; “Giderler ve İndirimler”, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, Sayfa: 140

²¹ Cem Tekin – Emre Kartaloğlu; “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ömür Matbaacılık A.Ş.- Uygulama Yayıncılık Ltd., 2. Baskı, 2010, sayfa:346

²² Yusuf Akay, “Yurt Dışı Götürü Gider Uygulaması ve Harcamasız İndirim Uygulamasının Eleştirisi”, Vergi Dünyası, Mayıs 1999

belgelendirilmeyen bir kısım harcamanın (hediye, komisyon ve reklamasyon..vs.) gider olarak indirilmesi mümkün hale gelmiş bulunmaktadır.”²³

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

1995 yılında GVK Md 40/1’nci maddesine 4108 sayılı kanunun 19’uncu maddesi ile götürü gider olarak adlandırılan uygulama hükmü eklenmiştir. Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde “*İhracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler ile yurt dışında inşaat yapan müteahhitler yabancı ülkelerde yaptıkları bazı harcamaları için belge alamadıklarından bunları masraf olarak göstermeleri mümkün olmamaktadır. Bu mükelleflerin belgelendiremedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere hâsılatlarının binde beşini tevsik edici belge aranmaksızın ilave gider yazma imkânı getirilmektedir. Böylece bu mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesine imkân sağlanmaktadır.*” denilmektedir.

VUK’nun 3. maddesine göre; 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**.

GVK Madde 40/1’de yer alan parantez içi hüküm (*İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler*) sadece lafzen dikkate alınırsa yargı kararları isabetlidir. Gerçekten de 194 No.lu GVK Genel Tebliği yapılan düzenlemeler Kanunun lafzına aykırıdır. Kanun metninde “yurtdışında belgelenemeyen gider” şeklinde bir düzenleme yoktur. Mükelleflere gider karşılığı olarak hâsılatlarının binde 5’i oranında götürü gider hesaplama imkânı verilmektedir. Bununla birlikte **söz konusu kanun metni bize göre gerekçesinin aksine çok yetersiz ve yanlış uygulamalara sebebiyet verecek şekilde kaleme alınmıştır**. Kanunun gerekçesine uygun olarak çok daha net ve kesin hükümler ifade edecek şekilde yazılabilirdi, yazılması gerekirdi.

Söz konusu kanun metni mevcut haliyle kanunda boşluk yaratmaktadır. Mükelleflerin bu boşluktan yararlanmayı seçmeleri eleştirilmemelidir kanaatindeyiz. Sonuçta hukuktaki boşluklardan yararlanmak (her ne kadar hukukun genel ilkelerine aykırı olsa da) çoğu zaman hukuksal bir sanat olarak dahi kabul edilmektedir! Hatta bu uygulama vergi terminolojisinde zaman zaman “**vergiden kaçınmak**” olarak da adlandırılmaktadır.

Netice itibariyle, yargı kararları dikkate alındığı vakit GVK Madde 40/1’de sayılan faaliyetleri yapan ve yurt dışı kaynaklı hâsılatları olan mükellefler diledikleri takdirde “**fiili harcamaları olmasa dahi**” beyanname üzerinde doğrudan indirim yapmak suretiyle götürü gider uygulamasından yararlanabilirler. (Danıştay kararlarının hemen tamamı mükellef lehine çıkmıştır ve konuyu hemen hemen tüm olaylarda Danıştay’a taşıyan da Vergi İdaresi olduğuna göre Vergi Mahkemelerinin de mükellef lehine görüş oluşturduğu anlaşılmaktadır ki; bu durum, doğrudan beyanname üzerinde indirim yapacak mükelleflerin elini ciddi ölçüde güçlendirmektedir). **Bununla birlikte, (her ne kadar yargıda bu konuda içtihat olduğu gözlemlense de) olası vergisel riskleri bertaraf etmek için beyannamelerin**

²³ Tayfun Beşe, “Yurtdışı Döviz Hasılatında Götürü Gider İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, 1996 Ocak.

ihtirazi kayıtla verilerek dava açılması çok daha sağlıklı olacaktır. Konunun mükellefler tarafından mali müşavirlerine intikal ettirilmesi ve değerlendirmenin birlikte yapılması tavsiyemizdir.

Diğer taraftan, Vergi İdaresi hukuki ihtilaflara son vermek ve uygulamanın 194 No.lu GVK Genel Tebliğine uygun şekilde yürütülmesini istiyorsa, bize göre, GVK Madde 40/1’de yer alan parantez için hükmün gerekçesine uygun olarak çok daha net ve açık bir şekilde kanun koyucu tarafından yeniden yazılmasını sağlamalıdır.

Bununla birlikte, fiilen işletmeden nakit çıkış şartı aranması da eleştirilere ve kötü niyetli uygulamalara açıktır. Fiilen yurt dışında işleri olan ancak fiilen yurt dışında belgeleyemediği giderleri olmayan bir işletme, firma ortağı veya işlerle ilişkili firma personeli veya diğer üçüncü kişiler adına, bu kişilerin yazılı beyanları üzerine nakit transferi yapması nasıl engellenecektir? Sonuçta tebliğin aradığı şartlar (yurt dışında iş yapılması, hasılatın binde beşinin aşılması ve muhasebe kayıtlarında harcamanın gösterilmesi) harfiyen yerine getirilmiştir. Örneğin: 100.000.000 TL yurt dışı hasılatı olan bir işletmenin ortağına veya yöneticilerine beyanlarına (yurt dışında hangi iş için ve ne zaman belgelenmeyen harcama yapıldığına dair beyanları) istinaden 500.000 TL çıkış yapılması ve bu tutarın da gider yazılması nasıl eleştirebilir ki? Kaldı ki bu yönde beyan alınması dahi şart değildir. Tebliğ sadece “belgelenemeyen harcama” hakkında “muhasebe kaydı” aramaktadır. **Belgelenemeyen harcamanın nedenini ve türünü sorgulamamaktadır.** Kanımızca bunun çözümü yoktur. **Bu noktada konu mükellefin dürüstlüğüne kalmaktadır.** Aslında konu bu açıdan incelendiğinde ise belki de söz konusu kanuni düzenleme “gider indirimi” şeklinde değil bir “kazanç istisnası / teşvik” mahiyetinde düzenlenebilir ve bu durumda mükellefe beyanname üzerinde doğrudan indirim hakkı tanınabilir. (Yukarıdaki örnekte kurumlar vergisi 100.000 TL aşındırılmaktadır. Ayrıca fiili kâr transferi olduğu halde yaklaşık 88.000 TL vergi tevkifatı da beyan edilmemektedir. Oysa doğrudan bir istisna olsa kurumlar vergisi her halükarda 100.000 TL azalacak, ancak işletme kaynaklarının vergisiz bir şekilde işletme dışına çıkarılması önlenmiş olacaktır.)

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür