DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN HASILATLARDA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ve GÖTÜRÜ GİDER ŞARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

LUMP-SUM EXPENSE IN REVENUES DERIVED AS FOREIGN EXCHANGE AND ASSESSMENT OF LUMP-SUM EXPENSE CONDITIONS



Mehmet SARI*

ÖZ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan Götürü Gider İndirimi ile ihracatın teşvik edilmesinin yanı sıra mükelleflerce gerçekte yüklenilen bazı giderlerin belgeye dayandırılamaması nedeniyle oluşan yükün telafi edilmesi amaçlanmaktadır. Götürü Gider İndirimi mükelleflerin mağduriyetini önlemeyi amaçlamakla birlikte bazı suistimallerin önüne geçmek adına da döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşi oranında bir sınırlamaya tabi tutulmuştur. İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj, taşımacılık ve teknik hizmetlerde bulunan mükelleflerce bir harcama yapılması veya işletmenin mal varlığında bir azalma olması şartıyla bu indirimden yararlanılabilecektir. Götürü gider kaydı için harcama yapılması ve mal varlığında azalış şartının ne şekilde gerçekleşebileceği ve bu konuda yaşanabilecek muvazaaların önlenmesi hususu da büyük önem arz etmektedir. Götürü gider indirimi idare

ABSTRACT

Lump-sum expense deduction laid down in Article 40 of Income Tax Law aims at mitigating the negative effect of undocumented expenses of taxpayers, as well as promoting exports. In order to prevent a possible misuse of lump-sum deduction, the deduction is limited to 0,5% of revenues generated in foreign exchange. Taxpayers who deal in exports, construction, fixing, assembly, transportation and technical services businesses done abroad are entitled to benefit from this deduction, on the condition that they make an undocumented expense or there has been a decrease in the business assets. The way taxpayers make an undocumented expense or there has been a decrease in the business assets, and the prevention of falsifications are crucial points. Because there have been a number of tax disputes between the administration and

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmet.sari@vdk.gov.tr

M.G.T.: ***28.09.2018*** */ M.K.T.:* ***20.11.2018***

ve yargı arasında bazı ihtilafları beraberinde getirdiğinden konuya ilişkin olarak idare tarafından yapılacak güncel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu da açıktır.

Anahtar Kelimeler: Götürü Gider, İhracat, Döviz Hasılatı, Harcama Yapılması, Mal Varlığında Azalma.

the courts, there is an urgent need for change in the law.

Keywords: Lump sum, export, foreign exchange revenue, making expense, decrease in wealth

GİRİŞ

İhracatın teşvik edilerek ülkeye döviz girişinin sağlanması ve mevcut ihracatın artırılması amacıyla ülkemizde birçok vergi türü itibariyle mükelleflere bazı istisna ve indirimler tanınmaktadır. Mükelleflere tanınan bu haklardan biri olan götürü gider indirimi ile belgeli giderlerin yanı sıra yurt dışında mükelleflerce gerçekte yüklenilen fakat bazı nedenlerden dolayı belgeye dayandırılamayan giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini geçmemek şartıyla indirimine de müsaade edilmektedir. Döviz olarak elde edilen hasılatın tespiti; yapılan işin türüne, yapılış şekline göre farklılık gösterebilmekle birlikte hesaplanacak gider tutarına esas teşkil etmesi açısından da önemli olduğu aşikardır. Gerçekte yüklenilen fakat belgeye dayandırılmayan bu giderlerin yapılabilmesinin şartı işletmece bir harcama yapılması veya işletmenin mal varlığından bir azalma olmasıdır.

İhracat, yurt dışından inşaat, onarım, montaj, taşımacılık ve teknik hizmetlerden elde edilen hasılatlarda götürü gider indirimine Gelir Vergisi Kanunu'nun[1] 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmünde bir cümleyle değinilmiş olup, konu ile ilgili detaylı açıklamalara 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde[2] yer verilmiştir. Ayrıca konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgeler ve Danıştay kararları da bulunmaktadır.

Söz konusu mevzuat hükümleri doğrultusunda götürü gider indiriminin mahiyetine, götürü gider indirimine konu olacak hasılatın ne şekilde tespit edileceğine, bu indirimden yararlanacak olan mükelleflere, götürü gider indiriminin nasıl hesaplanacağına, muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğine, götürü gider indiriminin asli şartı olan harcamaların yapılışının ve mal varlığında azalışın nasıl gerçekleşebileceğine ve bu konuda ortaya çıkabilecek muvazaalara değinilecek olup, konuya ilişkin görüşlerimize ve konu ile ilgili örneklere yer verilecektir.

1- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40' ıncı maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, düzenlenmiştir. Bu giderlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun[3] 227 ve müteakip maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde tevsiki zorunlu olup, bu hükümler çerçevesinde tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması kural olarak mümkün değildir. Giderlerin yurt içinde ve yurt dışında yapılması arasında bir farklılık bulunmayıp, yurt dışı mukim firmalarca düzenlenecek belgelerin ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge niteliğinde olması gerekmektedir. Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belge-

[1] 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[2] 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[3] 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

leri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden türk lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.[4] Ayrıca yapılan giderlerin ticari kazancın elde edilmesine yönelik olması ve kazanç ile yapılan giderler arasında illiyet bağı bulunması gerekir. Yani yapılan gider sonucu bir kazanç edilmiş olmalıdır. Öyle ki bu illiyet bağı olmazsa yapılan gider elde edilen kazancı haksızca azaltmaya yönelik bir özellik taşıyacaktır. Aynı kanunun 228'inci maddesine göre; örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler, vesikanın teminine imkan olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için tevsik zorunluluğunun bulunmadığı; 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirileceği ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunmasının şart olduğu vurgulanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine eklenen bir hükümle,[5] bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine müsaade edilmiştir. İlgili kanun maddesine: "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, 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 indirebilirler*." şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir. Bir önceki paragrafta; yapılan giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yapılan giderin elde edilen kazançla arasında bir illiyet bağının bulunması gerektiği vurgulanmıştı. Kanun koyucu bu durumun istisnası olarak bazı hallerde tevsik edici belge aranılmasının zorunlu olmadığını açıklamıştır. Bu haller arasında götürü olarak tespit edilen giderler de yer almaktadır. Burada temel olarak amaçlanan; mükellefin herhangi bir harcaması olmasa da bu harcamayı gider kayıtlarında gösterebilmesi değil, mükellefin gerçekte yüklendiği fakat belgesi temin edilemeyen bazı harcamaların gider olarak gösterilerek mağduriyetin belli bir oran dahilinde azaltılmasıdır. Bunun örneklerine Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 74'inci[7] maddelerinde rastlanmaktadır.

Götürü gider uygulaması ile ayrıntılı açıklamalara 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup, söz konusu uygulamadan "İhracat, 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. Görüldüğü üzere kanunda bizzat yer almamakla beraber ilgili tebliğde yer verildiğinden yurt dışına teknik hizmetler veren mükellefler de döviz olarak elde ettikleri hasılatlar için götürü gider uygulamasından faydalanabileceklerdir. Dolayısıyla bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderlerini ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, 193 sayılı

[4] 253 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

[5] 4108 Sayılı Kanun

[6] Gayrimenkul Sermaye İradı geliri elde eden mükellefler, 01.01.2017 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirin %15' ini götürü gider olarak kaydedebilirler. Götürü gider usulünü seçenler iki yıl boyunca gerçek gider yöntemine geçiş yapamazlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 45'inci ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun[7] 23'üncü maddeleri gereğince Türkiye'de elde edilen hasılata Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin[8] uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunla 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 aşamayacaktır. Sözü edilen hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır.

1.1- Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

1.1.1- 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 yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

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 ayni sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

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 alınmayacaktır. 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 Bankasınca 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 hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabidir.

---

[7] 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[8] Bu nispetler; Karayolu Taşımacılığında %12, Denizyolu Taşımacılığında %15, Havayolu Taşımacılığında %5 olarak uygulanmakta olup, 2009/15022 sayılı BKK gereği bazı hava ve denizyolu taşımacılıklarında karşılıklı olmak kaydıyla %0 olarak uygulanmaktadır.

Bilindiği üzere ihracat, **FOB (***Free On Board-Gemi Güvertesinde Masrafsız Teslim***)** 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 söz konusu değildir.

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 olabilecektir.

1.1.2- İhraç Kaydıyla Mal Teslimi̇nde Hasılat

233 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[9] uyarınca; İhraç kaydıyla mal teslimi işlemlerinde götürü gider uygulamasından ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı firma değil, ihracatı gerçekleştiren firma yararlanacaktır.

1.1.3- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. 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 Bankasınca 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 tabiidir.

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 olmayacaktır.

1.1.4- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek

[9] 15.06.2000 tarih ve 24080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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, aynı Kanunun 33'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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri zararlar gider olarak hasılattan indirilebilmektedir.

Buna göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararla 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 yapılacaktır.

Öte yandan yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci 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 kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır.

1.2- 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 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 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, 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.

1.3- Konu İle İlgili Örnekler

Örnek 1- Güneytepe Taşımacılık İhracat İthalat Ltd. Şti. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine 2016 yılında TL karşılığı yaptığı mal ihracatı nedeniyle toplamda 250.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Bu hasılatın 10.000,00 TL'si navlun (taşımacılık) bedeli, 40.000,00 TL'si ise sigorta bedelidir.

Şirketin gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB Bedeli ise 180.000,00 TL'dir. Şirket taşımacılık işini bizzat kendisi gerçekleştirmiş olup, söz konusu yılda şirketin 80.000,00 TL belgeli gideri ve 10.000,00 TL belgesiz gideri bulunmaktadır.

Bu verilere göre şirketin 2016 hesap dönemi içerisinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi kapsamında hesaplayabileceği azami götürü gider tutarını bulunuz ve dönem sonu işlemleri dahil muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini gösteriniz. (*Götürü Gidere ilişkin soruda yer verilmeyen diğer şartların sağlandığı kabul edilecektir.*)

Cevap 1- Güneytepe Taşımacılık İhracat İthalat San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine TL karşılığı yaptığı mal ihracatı nedeniyle elde ettiği 250.000,00 TL hasılat, 194 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde döviz cinsinden elde edilen hasılat sayılır.

Ayrıca yapılan mal ihracatının taşımacılık kısmı bizzat şirketin kendisi tarafından gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla götürü gidere esas teşkil edecek tutarın belirlenmesi aşamasında sigorta bedeli hariç CF Değeri esas alınacaktır. CF Değeri ise mal bedeli ve navlun (taşımacılık) bedelinin toplamından oluşmaktadır.

İhracat nedeniyle elde edilen 250.000,00 TL'nin 40.000,00 TL'si sigorta bedelidir. Bu tutar düşüldükten sonra kalan tutar ise 250.000,00-40.000,00=210.000,00 TL (CF Değeri) olacaktır. Döviz cinsinden elden edilmiş sayılan 210.000,00 TL'nin binde 5' i ise = 1.050,00 TL olup, bu tutar şirket tarafından belgeli giderlerin yanında GVK 40/1'inci maddesi kapsamında azami götürü gider olarak dikkate alınabilecektir.

Konu ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

1	xx/xx/2016		
	102 Bankalar	250.000,00	
	601 Yurt Dışı Satışlar[10]		250.000,00
2	xx/xx/2016		
	760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	81.050,00	
	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(KKEG)[11]	8.950,00	
	102 Bankalar		90.000,00

[10] Yurt dışı mal ihracatı nedeniyle kesilecek faturada, KDV'nin 11'nci maddesinde yer alan istisna gereği KDV hesaplanmaz.

[11] Vergi Kanunlarına göre gider olarak dikkate alınması kabul edilmeyen giderlere "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" denir. Muhasebe tekniği açısından kanunen kabul edilmeyen giderler de olağan gider hesaplarında gösterilir. Bu durum işletmece nazım hesaplarda takip edilebilir. Dönem sonunda mali kara ulaşırken kanunen kabul edilmeyen giderler ticari kara (690 No.lu Hesap) ilave edilir. Böylece gelir/kurumlar vergisi mali kar üzerinden hesaplanmış olur.

3	xx/xx/2016		
	9xx Nazım Hesaplar (KKEG)	8.950,00	
	9xx Nazım Hesaplar (KKEG)		8.950,00
4	31/12/2016		
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	81.050,00	
	761 Pazarlama Satış Dağıtım Gid. Yansıtma Hsb.		81.050,00
5	31/12/2016		
	761 Pazarlama Satış Dağıtım Gid. Yansıtma Hsb.	81.050,00	
	760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		81.050,00
6	31/12/2016		
	690 Dönem Kar Zarar Hesabı	90.000,00	
	631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	81.050,00	
	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(KKEG)		8.950,00
7	31/12/2016		
	601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	250.000,00	
	690 Dönem Kar Zarar Hesabı		250.000,00
8	31/12/2016		
	690 Dönem Kar Zarar Hesabı	160.000,00	
	691 DÖNEM KARININ VERGI VE DIĞ. YAS. YÜK.		33.790,00[12]
	692 DÖNEM NET KAR ZARAR HESABI		126.210,00
9	31/12/2016		
	691 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük.	33.790,00	
	370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas. Yük. Karş.		33.790,00
10	31/12/2016		
	692 Dönem Net Kar Zarar Hesabı	126.210,00	
	590 Dönem Net Kar Hesabı		126.210,00

/

Örnek 2- Sarıca Yapı Malzemeleri İnşaat Turizm Tic. Taş. İth. İhrc. San ve Tic. Ltd. Şti. uluslararası çapta ithalat ve ihracat işlemleri ile uğraşmaktadır. Şirketin 2016 ve 2017 yılında yaptığı bir takım işlemler aşağıdaki tablodaki gibidir.

[12] 690 No.lu hesapta oluşan tutar 160.000,00 TL iken KKEG'nin eklenmesi ile beraber 168.950,00 TL'ye (Mali Kara) ulaşılacaktır. Mali kar üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi ise 168.950,00 x 0,20= 33.790,00 TL'dir.

Hesap Dönemi	Yapılan İş	Elde Edilen Hasılat
2016	Afganistan'daki Şubesi Aracılığıyla Yapılan Onarım İşi	300.000 EURO
2017	Almanya'daki Şubesine Satılmak Üzere Gönderilen Makine Bedeli	150.000 EURO
2016	İspanya'da Yabancı Firma Tarafından Gerçekleştirilecek AVM Yapımı İçin TR'den Verilen Teknik Hizmet Desteği	200.000 DOLAR
2017	İmalatçıdan Teslim Alınıp İhraç Kaydıyla ABD'ye Yapılan Mekanik Parça Teslimatı	500.000 DOLAR
2017	KKTC'deki şubesi Aracılığıyla Yapılan İnşaat İşi	550.000 TL

Söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz kurları aşağıdaki gibidir.

Yıl	Döviz Cinsi	Döviz Alış Kuru	Döviz Satış Kuru	Efektif Alış Kuru	Efektif Satış Kuru
2016	Dolar	3,50	3,55	3,40	3,45
2016	Euro	3,70	3,75	3,60	3,65
2017	Dolar	3,75	3,80	3,65	3,70
2017	Euro	4,50	4,55	4,40	4,45

Şirketin yapmış olduğu işlemler karşılığında elde ettiği hasılatlar henüz Türkiye'ye getirilmemiştir. Bu veriler ışığında şirketin Gelir Vergisi Kanunu 40/1'inci maddesi gereği hesaplayabileceği azami götürü gider tutarını bulunuz. (*Götürü Gidere ilişkin soruda yer verilmeyen diğer şartların sağlandığı kabul edilecektir.*)

Cevap 2- Öncelikle belirtmek gerekir ki; döviz hasılatlarının tahsil edilip Türkiye'deki merkeze getirilip getirilmemesinin götürü gider uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca ticari kazanç veya kurum kazancı elde eden şahıslar/şirketler elde etmiş olduğu kazançların vergilendirilmesinde tahakkuk esasına[13] ve dönemsellik kavramına[14] uymak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle, gelirler ve giderler ait oldukları dönemin genel sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilebilir. Aksi durumda şirketler bu ilkelere uymazlarsa gelir ve giderlerini kendi istedikleri dönemlere göre belirleyip kar ve zararlarını ayarlama yoluna gidebileceklerdir ki kanun koyucu bu tür suistimallerin önüne geçmek adına bu ilkeleri benimsemiştir. Bu açıklamalardan sonra; Sarıca Yapı Malzemeleri İnşaat Turizm Tic. Taş. İth. İhrc. San ve Tic. Ltd. Şti.'nin yapmış olduğu işlemleri sırasıyla ele alalım:

- Şirketin 2016 hesap döneminde Afganistan'daki Şubesi Aracılığıyla Yaptığı Onarım İşi nedeniyle elde ettiği 300.000 Euro GVK 40/1'inci maddesi ve 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar kapsamında götürü gidere esas alınacak olan döviz hasılatı içerisinde dikkate alınabilecektir. Çünkü ortada yurt dışı şube

[13] Gelir ve giderlerin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi yani geliri ve gideri doğuran işlemlerin eksiksiz tekemmül etmesi, işlemden kaynaklanan alacağın ve borçların ödeme şartlarının kesinleşmiş olmasıdır.

[14] İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

aracılığıyla yapılan bir onarım işi bulunmakta ve bu işlemden döviz hasılatı elde edilmektedir.

- Şirketin 2017 hesap döneminde Almanya'daki şubesine satılmak üzere gönderilen makine bedeli 150.000 Euro 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında götürü gidere esas alınacak olan döviz hasılatı içerisinde dikkate alınabilecektir.
- Şirketin 2016 hesap döneminde İspanya'da Yabancı bir firma tarafından gerçekleştirilecek AVM inşaatı için TR'den verilen teknik hizmetler bir hizmet ihracı niteliği taşımaktadır. Hizmet ihracına ilişkin açıklamalara; KDV Genel Uygulama Tebliğinde[15] yer verilmiş olup, bir işlemin hizmet ihracı sayılabilmesi için; hizmetin yurt dışındaki müşteri adına yapılması, hizmete ilişkin faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi, hizmetten yurt dışında yararlanılması ve hizmet karşılığı elde edilen dövizin Türkiye'ye getirilmesi gerekmektedir.[16] Hizmetten yurt dışında yararlanılmasından kasıt; verilen hizmetlerin yurt dışı faaliyetlerinin yapımına ve işleyişine ilişkin olmasıdır. Söz konusu işlemin hizmet ihracı olduğu açık olup, bu hizmetten elde edilen 200.000 Dolar'ın 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında götürü gidere esas alınacak olan döviz hasılatı içerisinde dikkate alınacağı tabiidir.
- Şirketin 2017 hesap döneminde imalatçıdan ihraç kayıtlı teslim alınıp ABD'ye yapacağı mekanik parça ihracatı nedeniyle elde ettiği 500.000 Dolar GVK 40/1'inci maddesi ve 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında götürü gidere esas alınacak olan döviz hasılatı içerisinde dikkate alınabilecektir. Fakat 233 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı vasfına haiz firmanın elde ettiği hasılat için götürü gider hesaplaması mümkün bulunmamaktadır.
- Şirketin 2017 hesap döneminde KKTC'deki şubesi aracılığıyla yaptığı inşaat işi nedeniyle elde ettiği 550.000,00 TL 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında götürü gidere esas alınacak olan döviz hasılatı içerisinde dikkate alınabilmesi mümkün değildir. Şöyle ki bahsi geçen tebliğde TL karşılığı yapılan işlemlerin azami götürü gider tespitinde dikkate alınamayacağı fakat KKTC'ye TL karşılığı yapılan ihracatın döviz cinsinden elde edilmiş hasılat sayılacağı belirtilmiştir. Her ne kadar işlemler KKTC'de gerçekleştirilmiş olsa da yapılan iş ihracat işi değil, inşaat işidir. Dolayısıyla inşaat işlerinde sadece döviz karşılığı yapılan işlemlerden elde edilen hasılatlar azami götürü gider hesabında dikkate alınabilecektir.

Azami götürü gider hesabında dikkate alınabilecek döviz cinsinden hasılatlar belirlendikten sonra bu tutarların TL karşılıklarının belirlenmesi gerekmektedir. 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında döviz

[15] 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[16] Bir hizmetin, hizmet ihracı sayılabilmesinin şartlarından birisi de; hizmet karşılığı elde edilen dövizin Türkiye'ye getirilmesidir. Örnek sorunun verilerine bakıldığında dövizin henüz TR'ye getirilmediği görülmektedir. Bu durum yapılan faaliyetin hizmet ihracı niteliğini değiştirmemektedir. Şöyle ki; KDV Genel Uygulama Tebliğine göre döviz TR'ye getirilmese de hizmet ihracına ilişkin işlemlerin yapılması gerektiği; fakat KDV'ye ilişkin indirim ve yüklenim işlemlerine istinaden doğacak KDV iadesinin dövizin TR'ye getirilmesinden sonra yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla dövizin henüz TR'ye getirilmemesi, götürü gider indirimine bir engel teşkil etmemektedir.

olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca 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 hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabidir.

Buna göre şirketin GVK 40/1'inci ve 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalar çerçevesinde hesaplayabileceği azami götürü gider tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Hesap Dönemi	Yapılan İş	Tutar
2016	Afganistan'daki Şubesi Aracılığıyla Yapılan Onarım İşi	(300.000x3,70) 1.110.000,00
2017	Almanya'daki Şubesine Satılmak Üzere Gönderilen Makine Bedeli	(150.000 x 4,50) 675.000,00
2016	İspanya'da Gerçekleştirilecek AVM İnşaatı İçin Yurt Dışı Yabancı Firmaya TR'den verilen Verilen Teknik Hizmet	(200.000 x 3,50) 700.000,00
2017	İmalatçıdan Teslim Alınıp İhraç Kaydıyla ABD'ye Yapılan Mekanik Parça Teslimatı	(500.000 x 3,75) 1.875.000,00
2017	KKTC'deki şubesi Aracılığıyla Yapılan İnşaat İşi	0,00
2016	2016 Yılı İçerisinde Elde Edilen Döviz Cinsinden Hasılat	1.810.000,00
2017	2017 Yılı İçerisinde Elde Edilen Döviz Cinsinden Hasılat	2.550.000,00
Hasılat Toplamı		**4.360.000,00**
2016	2016 Yılı İçerisinde Dikkate Alınabilecek Azami Götürü Gider Tutarı	(1.810.000 x 0,005) 9.050,00
2017	2017 Yılı İçerisinde Dikkate Alınabilecek Azami Götürü Gider Tutarı	(2.550.000 x 0,005) 12.750,00
GVK 40/1. Azami Götürü Gider Toplam Tutarı		**21.800,00**

1.4- Götürü Gider İndiriminin Şartı Olan "Harcama Yapılması ve Mal Varlığında Azalış" Kriterinin Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin ilk bendinin parantez içi hükmünde "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, 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 indirebilirler."* denilerek götürü giderin kanuni dayanağı oluşturulmuştur. Buna karşılık 194 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin götürü giderlerin muhasebeleştirilmesi bölümünde götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca gerçekte yüklenildiği halde belgeye dayandırılamayan söz konusu giderlere muhasebe tekniği açısından öncelikle gider hesaplarında yer verilmesi gerektiği, ardından azami götürü gider tutarını aşan kısmın kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Hal böyleyken şirketler açısından standartlıktan uzak, tereddüte açık farklı uygulamalar

ortaya çıkabilmektedir. Söz gelimi bazı şirketler kanun metnindeki "*Bu bentte yazılı giderlere ilaveten*" ibaresinden ve yurt dışında yaptıkları işlemlere yönelik olarak herhangi bir harcama yapılmasına ilişkin bir şart bulunmadığından bahisle hem belgeli giderlerini hem de döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini ticari bilanço karının tespitinde götürü gider olarak dikkate almaktayken; kanunda yer almamasına rağmen tebliğde böyle bir şart bulunduğundan hareketle yurt dışında gerçek bir harcaması bulunmayan veya böyle bir harcaması bulunduğunu ispat edemeyen mükellefler de götürü gider kaydı yapamamaktadırlar. Ayrıca inceleme esnasında herhangi bir cezai müeyyideye maruz kalmamak adına sene sonlarında yurt dışı işlemlere yönelik olarak işletmeden gerçek veya gerçek dışı nakit çıkışlar yapıldığı ve bu duruma istinaden mükellefler tarafından götürü gider kaydı yapıldığı da görülmektedir. Götürü gider müessesesine ilişkin kanun gerekçesine baktığımızda ise : "*İhracat 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.*"[17] şeklinde izahat yapılmıştır. Diğer bir deyişle; götürü gider uygulamasıyla gerçekte işletmeden fon çıkışı olmasına rağmen, belge temin edilememesi nedeniyle ticari karın fazla hesaplanmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Mükelleflerin bu konuda yaşadığı veya yaşama ihtimali bulunduğu bu mağduriyetin giderilmesinin yanında bu müessesenin suiistimal edilmesi ihtimaline karşı bir oransal sınırlama getirildiği de görülmektedir. İdare yurt dışında herhangi bir harcaması bulunmayan veya yaptığı harcamaları ispat edemeyen ayrıca bu harcamaları tek düzen hesap planına göre gider hesaplarında takip etmeyen şirketlerin yapmış olduğu götürü gider kayıtlarını reddederek, reddedilen tutar üzerinden vergi tarhiyatı önermektedir. Bu durumun mükellefler tarafından yargıya götürüldüğü ve idarenin aksine Vergi Mahkemesi ve Danıştay'ın mükellefler lehine kararlar verdiği görülmektedir.[18] Verilen kararlarda özetle; götürü gider kaydının mükelleflerin belgeli giderlerinin yanında ek bir gider yazma imkanı olarak getirildiği, fiilen bir harcama yapılması ve bu durumun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi şartının kanunda belirtilmediği, götürü gider kaydının bir hak olduğu, dolayısıyla idarenin kanunla getirdiği böyle bir hakkın normlar hiyerarşisine göre daha alt bir düzenleme olan tebliğle sınırlanamayacağı belirtilmiştir.

Kanımızca söz konusu düzenleme mükellefler, vergi mahkemeleri ve Danıştay nezdinde yanlış yorumlanmaktadır. Tabiidir ki bu ihtilafların ve yanlış yorumlamaların ortaya çıkması kanun maddesinin yeterince açık ve anlaşılır olmamasından kaynaklanmaktadır. Daha önce bahsedildiği üzere söz konusu düzenlemenin gerekçesinde "*Yurt dışında iş yapan bu mükelleflerin belgeleyemedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere*" döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşinin götürü gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde kanun maddesinin içeriğinde de "*Yurt dışındaki bu işlerle*

[17] 4108 sayılı Kanun 19. Madde

[18] İstanbul 1.Vergi Mahkemesinin 15.4.2004 günlü ve E:2003/942, K:2004/1026 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2007 tarih ve E.2006/358 – K.2007/791 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2005 tarihli, E.2004/193 – K.2005/529 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi 2007/2541 Esas No. 2008/1772 sayılı kararı

ilgili giderlerine karşılık olmak üzere" ibaresi yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksadın, hükümlerin kanun yapısındaki yerinin ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önüne alınacağı vurgulanmıştır. Görüldüğü üzere kanun koyucu bu düzenlemeyi getirirken mükelleflerin yurt dışında bir takım harcamalara katlandığını ve iş yapılan ülkenin gelişmişlik düzeyine ve katlanılan harcamaların türüne göre belge temini konusunda problemlerin yaşanabildiğini kabul etmektedir. Dolayısıyla getirilen düzenleme gerçek ve fiili olarak bir harcama yapılmasını veya mal varlığında azalışın bulunmasını şart koşmakta; fakat bu duruma ilişkin gider kaydı için tevsik zorunluluğunun aranmaması gerektiğini ifade etmektedir. Yani bu müessese bir gider istisnası değil belge istisnasıdır. Kaldı ki aksi durum amaçlansaydı; bu müessese "İndirilecek Giderler" başlığı altında değil, "İndirimler" başlığı altında ele alınabilir ve hesaplanan tutarlar da herhangi bir şarta tabi olmaksızın beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilirdi.

Gelir İdaresi Başkanlığı konu ile ilgili olarak vermiş olduğu özelgelerde; harcamanın yapılış şekli ve mal varlığında azalış kriterine ilişkin olarak işletmenin kasasından veya banka hesabından nakit çıkışı olması ve bu durumun işletmenin muhasebe kayıtlarında izlenmesi gerektiği yönünde görüş beyan etmektedir.[19] Bu görüşün perde arkasında belgesiz harcamaların fatura veya fatura hüviyetine haiz bir belgeye bağlanamayacağı; ki aksi durumda belgeli gider niteliği taşıyacaktır; kasa ve banka aracılığıyla işletmeden bir fon çıkışı şeklinde gerçekleşebileceği fikri yatmaktadır. Bir başka husus ise; yurt dışı harcamalara ilişkin olarak, hesap dönemi kapandıktan sonra mükellefe ulaşan hizmet faturalarının dönemsellik ilkesi gereği ilgili olunan hesap döneminin gideri sayılması gerekmektedir. Bu durum gerçekte yapılan ama belgelendirilemeyen harcamalar için de aynen geçerlidir.

İhracatçı firmalar tarafından gerçekte yapılan fakat belge temini konusunda problem yaşanan harcamalar ülkelerin gelişmişlik düzeylerine[20] ve yapılan işin türüne göre değişiklik göstermekle beraber genellikle reklamasyon, komisyon-simsariye[21] giderleri ve yurt dışına çıkan personelin ihracat işlemlerine istinaden katlandığı diğer giderlerden oluşmaktadır. Örnek olarak, gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan bir firmanın, gemi ile yurt dışı seferine çıkarken uğrayacağı limanlarda gemi bağlama, liman hizmetleri veya gemiye alınan hizmetler için katlandığı belgesiz giderler verilebilir.[22]

Belge temini konusunda problem yaşanan bu harcamaların işletmenin banka hesaplarında ve defter kayıtlarında nakit çıkışı ve gider kayıtları bulunmakla beraber gerçekte yüklendiği bir harcaması bulunmayabilir. Üstüne üstlük bu durumun tespiti de oldukça zordur. Durum tespiti zor olduğundan bu düzenlemenin kaderinin mükelleflerin dürüstlük ve iyi niyetine bırakıldığı yönünde yorumlar da yapılmaktadır.[23]

Söz gelimi, ihracat yapan bir firma gerçekte yurt dışında yüklendiği bir belgesiz bir harcaması olmasa dahi muhasebe kayıtlarında nakit çıkış

[19] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.06.2014 tarih ve 11395140-105 sayılı özelgesi

[20] Gelişmiş ülkelerde yapılan harcamaların belgelendirilememe sorunu yok denecek kadar azdır. Dolayısıyla belgesiz harcamaların bulunmaması götürü gider müessesesini uygulanabilirliğini de tartışmalı hale getirmektedir.

[21] Arapça kökenli bir sözcük olup, komisyon anlamı taşımaktadır.

[22] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[228-2012/VUK-1- . . .]-2293 sayılı özelgesi

[23] Gürol Ürel, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, Sayfa: 473

kayıtları yaparak bu harcamayı gider hesaplarında gösterebilir veya yurt dışında yaptığı belgeli ve belgesiz giderlerini yapılan işle bağlantılı olmasa da kurum kazancının tespitinde dikkate alabilir. Bilindiği üzere yapılan giderler, gelir elde etmeye yönelik olmalı ve yapılacak işle aralarında güçlü bir illiyet bağı taşımalıdır. Giderlerin belgeye dayandırılamaması illiyet bağı şartı aranmasına engel teşkil etmemekte haliyle bu bağın bulunup bulunmadığına götürü gider uygulamasında da dikkat edilmelidir. Dolayısıyla bu tarz muvazaalı işlemlere karşı inceleme elemanları tarafından işin gerçek mahiyeti titizlikle araştırılmalı ve doğru işlem tesis edilmelidir.

Örneğin, avans verilerek yurt dışına gönderilen firma personeli aracılığıyla ihracat işlemlerine istinaden reklamasyon hizmeti alındığını ve bu hizmete ilişkin belge temin edilemediğinden firma tarafından aşağıdaki kayıtların yapıldığını varsayalım:

195 İş Avansları Hesabı[24]	xx.xxx,xx	
100 Kasa Hesabı		xx.xxx,xx
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	xx.xxx,xx	
195 İş Avansları Hesabı		xx.xxx,xx

Kayıtlar bu şekilde olmasına rağmen firma tarafından avans verilip yurt dışına gönderildiği belirtilen personelin, ülke giriş çıkış kayıtları pasaport şubeden talep edilerek söz konusu bilgilerin doğruluğu kontrol edilebilir. Ya da bir başka açıdan, personelin gerçekten yurt dışına çıkış yaptığını varsayarsak, reklamasyon hizmetine ilişkin olarak firmalar arasında yazılı bir karar olup olmadığı veya düzenlenen ihracat sözleşmesinde reklamasyon giderlerinin ihracat gelirlerinden mahsup edilerek mükellefe ödeme yapılacağı bilgisi veya reklamasyona ilişkin gerçekte bir yüklenime girildiği fakat belge düzenlenmeyeceği hususlarına ilişkin bir şerhin bulunup bulunmadığı kontrol edilebilir. Söz konusu örnekler değerlendirildiğinde iş avansı verilen personelin gerçekte yurt dışına çıkmadığı veya ihracata yönelik harcamaların bulunduğuna dair bir veriye (İş sözleşmeleri, firmalar arası yazışmalar, diğer taraf ülkeden konuya ilişkin talep edilen *tercüme edilmiş bilgiler vs.*) rastlanmadığı takdirde götürü giderin amacına aykırı kullanıldığı sonucu ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla göstermelik olarak işletmeden nakit çıkışı yapılması ve bununla bağlantılı gider kayıtları yapılması, işletme tarafından gerçekte böyle bir harcamaya girişildiğini ve işletmeden fon çıkışı olduğunu göstermediği gibi götürü giderden yararlanma hakkı da vermez.

SONUÇ

Götürü gider 1990'li yıllardan sonra özellikle ihracatı canlandırmak amacıyla ortaya çıkarılmış bir müessese olup, o günün şartlarına göre yurt dışında yapılıp belgeye dayandırılmayan harcamalar nedeniyle mükelleflerin mağduriyetini belirli bir oran (üst sınır) dahilinde önlemeyi amaçlamıştır. Fakat değişen ve gelişen şartlar nedeniyle ülkelerde genel olarak kayıt dışılık giderek azalmakta, belgesiz giderlere mahal verilmemektedir. Dolayısıyla bu durum götürü giderin getiriliş maksadını da kadük bırakmaktadır.

Götüre gidere ilişkin GVK'nın 40/1'inci maddesine bakıldığında; belgeli giderlere ilaveten her

[25] 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre; İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

halükarda döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşinin gider yazılabileceği anlamı çıkmaktadır. Diğer taraftan konu ile ilgili genel tebliğde ise; bu gider indiriminden yararlanabilmek için harcama yapılması ve işletmenin mal varlığında azalış olması gerektiği belirtilmiştir. Kanun gerekçesine bakıldığında kanun lafzının bir hayli özensiz ve sığ düzenlendiği; konu ile ilgili genel tebliğin ise kanun gerekçesi ile birbirini destekleyici nitelikte olduğu görülmektedir. Normlar hiyerarşisine göre kanunlar daha üst bir konumda olduğundan uygulamaya yönelik olarak çıkarılan genel tebliğin hukuki anlamda zayıf kaldığı ve yargı nezdinde daha çok mükellefler lehine hareketle götürü giderden herhangi bir şarta tabi olmaksızın yararlanılabileceği hükümlerine yer verilmektedir.

Konu ile ilgili olarak idarenin görüşlerine ve yargı kararlarına bakıldığında genel olarak birbirlerinin tam tersi hükümler verdikleri görülmektedir. Söz konusu ihtilaflardan dolayı mükelleflerin kurum kazançlarını bildirirken ihtirazi kayıtla beyanname[26] verme yolunu seçtikleri görülmektedir. İlgili kanun maddesi ve genel tebliğin eski tarihli oldukları düşünüldüğünde götüre gider müessesine ilişkin güncel ve uygulanabilir bir mevzuata ihtiyaç duyulduğu açıktır. Bu konuda yapılacak daha açık ve verimli bir düzenleme gerek mükellefler nezdinde gerekse idare/yargı nezdinde ihtilaf yaşanmaması adına yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- 4108 sayılı Kanun
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 233 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 253 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 2009/15022 Sayılı BKK Kararı
- Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2007 tarih ve E.2006/358 – K.2007/791 sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2005 tarihli, E.2004/193 – K.2005/529 sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesi 2007/2541 Esas No. 2008/1772 sayılı Kararı
- İstanbul 1.Vergi Mahkemesinin 15.4.2004 günlü ve E:2003/942, K:2004/1026 sayılı Kararı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2012 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.19.02-105[228-2012/VUK-1- . . .]-2293 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.06.2014 tarih ve 11395140-105 sayılı Özelgesi
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- ÜREL, G. Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009

[26] VUK 378'e göre mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Fakat vergi kanunlarının karmaşıklığı, idare tarafından yayımlanan tebliğ ve özelgelerin kanun maddesiyle uyumlu olmaması, konuya ilişkin idare ve yargı nezdinde farklı kararlar verilmesi nedeniyle mükelleflere kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava açma hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not bırakılmasıdır.