

# GÖTÜRÜ GİDER MÜESSESESİNİN SERBEST BÖLGE UYGULAMA KARMAŞASI ve BÖLGENİN DEĞİŞEN VİZYONU KARŞISINDA REVİZE EDİLMESİNİN GEREKLİLİĞİ

MESS OF LUMP-SUM IMPLEMENTATION IN FREE ZONES AND REVISION REQUIREMENT AGAINST THE CHANGING VISION OF THE REGION



Önder YILMAZ\*\*



## ÖZ

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 40/1 'nci maddesinde düzenlenen götürü gider uygulaması doğrultusunda ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak kaydıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızda ihracat işlemi gerçekleştiren mükelleflere tanınan götürü gider kaydı imkânından gelişen ekonomik şartlar ile serbest bölgelerin revize edilen kuruluş ve faaliyet amacı doğrultusunda bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin de yararlanmasının gerektiği ve bu hususu temin etmek için 193 sayılı Yasada düzenleme yapılması gerektiği önerisi getirilecektir. Bu yönde yapılacak yasal bir düzenle-

## ABSTRACT

As it is known, it is ensured that taxpayers who carry out export, construction, repair, assembly and transportation activities abroad in line with the lump-sum expense application coordinated in the Article 40/1 of the Revenue Tax Law No. 193, the expenses they have calculated as the lump-sum of the revenue obtained from these activities as foreign exchange not exceeding five per thousand can be taken into consideration in the determination of net income.

In our study, it is suggested that the taxpayers operating in the region should also benefit from the lump-sum expense opportunity which is granted to the taxpayers who are engaged in exportation, with the developing economic conditions and the revised establishment and activity purpose of free zones, a provision should be made to regulate the Law No 193 in order to ensure this. With a legal arrangement to be made

\* Vergi Müfettişi

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 23.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

meyle vergilemede tarafsızlık ve eşitlik ilkesi doğrultusunda safi kazancın vergilendirilmesi amacıyla uygunluk sağlanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Bölge, Götürü Gider, İhracat, Belge Düzeni.

in this direction, compliance with the principle of neutrality and equality in taxation will be ensured for the purpose of taxation of net income.

**Keywords:** Free zone, lump-sum expenditure, export, document order

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>1</sup> 40/1'nci maddesinde düzenlenen götürü gider uygulaması doğrultusunda ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin tevsik ettikleri genel işletme giderlerine ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak kaydıyla yurt dışındaki anılan işlemlerle ilgili gerçek giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de vergiye tabi safi kazancın tespitinde dikkate alabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Kısaca götürü gider olarak adlandırılan bu uygulama ile ülke sınırlarını aşacak şekilde ticari işlemde bulunan mükelleflerin fiilen gerçekleştirerek işletme mal varlığında azalışa sebebiyet veren gerçek giderlerinden belgesini temin edemediklerini safi kazancının tespitinde belli oran sınırı içerisinde dikkate almaları mümkün hale gelmiştir.

Çalışmamızda, ihracat işlemi gerçekleştiren mükelleflere tanınan götürü gider kaydı imkânından gelişen ekonomik şartlar ile serbest bölgelerin revize edilen kuruluş ve faaliyet amacı doğrultusunda bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin de yararlanmasının gerektiği ve bu hususu temin etmek için 193 sayılı Yasada düzenleme yapılması gerektiği önerisi getirilecektir.

## 2- GÖTÜRÜ GİDER MÜESSESESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>2</sup> 227'nci maddesinde; Mükelleflerin üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlarını tevsikinin mecburi olduğu hüküm altına alındıktan sonra yasal defterlere aktarılması gereken işlemlerin tevsikinin 213 sayılı Yasanın 229 ila takip eden maddelerinde yer verilen belgelere dayandırması gerekmektedir. Bu durum, muhasebenin temel kavramlarından olan tarafsızlık ve belgelendirme kavramının da gereğidir.

Genel durum bu olmakla birlikte, 213 sayılı Yasanın 228'nci maddesinde yer verilen düzenleme gereğince, vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin yasal defter kayıtlarına intikalinde belge tevsikinin aranılmaksızın vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Dış satımla uğraşan mükellefler yeni pazarlarda yer edinebilmek veya mevcut pazarlarda ticaret payını koruyabilmek ve arttırabilmek amacıyla; müşteri ziyareti, uluslararası fuarlara katılım masrafları, pazar araştırma hizmeti, reklam ve tanıtım, marka ve işletme bilinirliği, müşteri bulma hizmeti ve sair konularda yapılan giderler vb. bilimum masraflara katlanmaktadırlar. Bu gider kalemlerinin fiilen gerçekleştirilmesine rağmen tevsik edici belgesinin temin edilmesi her zaman mümkün olmayabilir hatta bu husus kayıt dışılık oranının yüksek olduğu az gelişmiş ülkelerle yapılan ticaretle sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu durum, fiilen yapılan ve belgelendirilemeyen gerçek işletme

<sup>1</sup> Kanun No - Kabul Tarihi: 193 - 31/12/1960 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10700 - 06/01/1961

<sup>2</sup> Kanun No - Kabul Tarihi: 213 - 04/01/1961 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10703 - 10/01/1961

giderlerinin safi kazancın tespitinde dikkate alınmamasını ortaya çıkaracak ve vergi matrahının belgelendirilemeyen gider tutarları kadar fiktif oluşmasına sebebiyet vererek safi kazancın vergilendirilmesi amacına aykırılık oluşturacaktır.

Bu durumun telafi edilebilmesi amacıyla 193 sayılı GVK'nın 40/1'nci maddesine 4108 sayılı Kanununun 19'uncu maddesiyle eklenen bir hükümlerle, götürü olarak hesaplanan gider tutarıyla ilgili bir düzenlemeye gidilmiştir. Anılan düzenleme ile birlikte; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlerle ilgili gerçek giderlerine karşılık olmak üzere bu işlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın %0,5 'ini aşmayacak ölçüde hesapladıkları götürü gider tutarını vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Bu açıdan götürü gider uygulaması, mükelleflere tanınmış mutlak bir hak olmayıp anılan faaliyetlere ilişkin yapılan gerçek bir işletme gideri ile bu şekilde işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olmasını şart koşan bir yararlandırma olup doğal olarak götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin safi kazancın tespitinde dikkate alınmasına engel teşkil etmemektedir.

### 3- İHRACAT TANIMI ve GÖTÜRÜ UYGULAMASINDA İHRACATIN KAPSAMI:

Çalışma konumuzla ilgisinden dolayı götürü gider müessesesine ihracat gerçekleştiren mükellefler üzerinden devam edilecektir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun<sup>3</sup> 150'nci maddesinde; ihracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

İhracat Yönetmeliğinde<sup>4</sup> ise; ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça (Ekonomi Bakanlığı) ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemlerdir.

Genel tanımlama bu olmakla birlikte, götürü gider uygulamasında hangi tür işlemlerin ihracat işlemi olduğu açıklaması 194 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>5</sup> yapılmış olup anılan tebliğde yer alan açıklamalar şu şekildedir;

*"Her türlü ihracat işleminden döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir..."*

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

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

<sup>3</sup> Kanun No - Kabul Tarihi: 4458 - 27/10/1999 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 23866 - 4/11/1999

<sup>4</sup> 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracat Yönetmeliği

<sup>5</sup> 07/03/1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

#### 4- GÖTÜRÜ GİDERİN İŞLETME KAZANCININ TESPİTİ ile KÂR DAĞITIMI KAYNAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Götürü gider uygulamasının yararlanıcılarına iki önemli katkısı olduğu açıktır;

Bunlarda ilki, ihracat faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerine ilişkin olarak tevsik ettikleri gerçek giderlerinin yanında bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla belgesini temin edemedikleri gerçek işletme giderlerinden götürü gideri aşmayan kısmının safi kazancın tespitinde dikkate alınması yoluyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin fazla vergi ödemelerinin önüne geçilerek hem safi kazancın vergilendirilmesine hem de bu şekilde ilave finansman imkânına kavuşarak nakit akışları üzerinde müspet etki oluşturmasıdır.

Götürü giderin diğer katkısı ise sermaye şirketlerini ilgilendiren boyutuyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun<sup>6</sup> kâr dağıtım hükümleri olup kar dağıtım kaynaklarının götürü gider tutarı kadar kısmının gerçekçi belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Şöyle ki; 6102 sayılı Yasanın 509'ncü maddesinde; anonim şirketlerde, kâr payı ancak **net dönem kârından** ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği 6102 sayılı Yasanın 602'nci maddesinde ise; limited şirketlerde kâr payı, sadece **net dönem kârından** ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabileceğini hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde sermaye şirketlerinde kar dağıtım kaynaklarından olan net dönem kârının, belgelendirilemeyen işletme giderlerinin götürü gidere isabet eden tutarı kadarki kısmının kâr dağıtım unsuru olarak bilanço ve kâr dağıtım tablosunda yer almamasını sağlayarak kar dağıtım unsurlarının tutarsal olarak sağlıklı ve gerçekçi belirlenmesine de katkı sağlayacaktır.

#### 5- SERBEST BÖLGELERİN GÖTÜRÜ GİDER DURUMU:

4458 sayılı Gümrük Kanununun 150'nci maddesinde; Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

- a) Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;
- b) Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun<sup>7</sup> 6'ncı maddesinde; Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmış olup anılan yasanının 8'nci maddesinde ise, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabi olduğu ancak serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

<sup>6</sup> Kanun No - Kabul Tarihi: 6102 - 13/1/2011 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 27846 - 14/2/2011

<sup>7</sup> Kanun No - Kabul Tarihi: 3218 - 06/06/1985 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 18785 - 15/06/1985

Bu durumda, götürü gider uygulamasına ilişkin ilgili yasal düzenlemeler kapsamında, her türlü ihracat işleminden döviz cinsinden sağlanan hasılatın götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınacağı belirtildikten sonra serbest bölgelere yapılan ihracatın da müessese kapsamında bulunduğu hususu vurgulanmış olup bu durumda gümrük mevzuatı kapsamında yurtiçinden serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ihracat olarak değerlendirilmesine karşın serbest bölgelerden yurtdışı ve diğer serbest bölgelere yapılan ticaretin dış ticaret rejimi kapsamında olmasından dolayı 193 sayılı Yasanın tanıdığı götürü gider imkânından yararlanamamaktadır.

## 6- GENEL DEĞERLENDİRME

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Kanunıyla değişik 1'nci maddesi (**Yürürlük 25.11.2008**); serbest bölgelere yeni bir vizyon kazandırmak amacıyla; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik edecek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandıracak, işletmeleri ihracata yönlendirecek ve uluslararası ticareti geliştirecek şekilde değiştirilmiştir. **Yapılan değişiklik öncesi amaç dâhilinde bulunan ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme görevi serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasından çıkarılmak suretiyle bölgelerin özellikle üretim ve ihracata yönelik olarak yeni vizyon kazandırılmasıyla ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişinin hızlanması ve uluslararası ticarete rekabet edebilirliğin artırılması hedeflenmektedir.**

Yapılan değişiklik gereğince, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 2009/1 sayılı Genelgesinde;<sup>8</sup> Faaliyet Ruhsatı müracaatlarının (yenileme ve süre uzatımı müracaatları dahil) değerlendirilmesinde hususunda dikkate alınmak üzere, serbest bölgede gerçekleştirilecek faaliyetin üretim faaliyeti niteliğinde ve **çoğunlukla yurtdışına satışa yönelik olması ve alım-satım faaliyetlerinde de yurtdışına satışın esas olduğu** belirtilmiştir.

3218 sayılı Yasa değişikliği sonrasında, serbest bölgelerin ihracata dayalı yatırım ve üretim odaklılığı ön plana çıktığından, bölgede faaliyet gösteren ve dış satım gerçekleştiren mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde yurtdışında fiilen gerçekleştirdikleri ancak belgelendirmedikleri gerçek faaliyet giderlerinin götürü gider uygulaması kapsamında dikkate alınmaması yurtiçinde faaliyet gösteren mükelleflerle aralarında rekabet dezavantajı oluşturmaktadır.

Şöyle ki;

3218 sayılı Yasanın 6'ncı maddesinde; serbest bölge mükelleflerinin tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetki çerçevesinde defter tutma konusunda 345 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği<sup>9</sup> ile 348 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerinde<sup>10</sup> özel düzenleme getirmiş ancak belge düzenine ilişkin olarak herhangi bir yetki kullanımı yapılmamıştır. Bu sebeple; serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

Gümrük hattı içerisinde bulunan mükelleflerin serbest bölgeye yaptıkları teslimlerde, belgelendirmedikleri giderlerinin bulunmasını ve vergiye tabi kazancın tespitinde götürü gider kapsamında

<sup>8</sup> Genelge No :2009/1 Yayın Tarihi :09.01.2009 Yürürlüğe Girdiği Tarih : 09.01.2009

<sup>9</sup> 28/02/2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ

<sup>10</sup> 12/05/2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ

dikkate alınmasını anlamak güçtür. Serbest bölgelere yapılan teslimlerde mülkiyet bölgede faaliyette bulunan alıcılara geçtiğinden bu andan itibaren fiilen bir gidere katlanmaları ticari teamüllere göre pek mümkün olmamaktadır. 213 sayılı Yasa hükümleri egemenlik hakkı gereğince Türkiye sınırları içerisinde uygulandığından gerek gümrük hattı içerisinde bulunan yerlerde gerekse de serbest bölgelerde yapılan gider ve maliyet unsurlarının 213 sayılı Yasada düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda gerek mükelleflerin serbest bölgelere girişte gayri yasal ödemelerde bulunması ve bunları giderleştirerek safi kazancın tespitinde haksız bir şekilde dikkate almalarına gerekse de işletmenin faaliyeti kapsamında yapılan bir gider bulunmadan muvazaaya dayalı gider kayıtları karşılığında işletme kaynaklarının azalmasına ve bu yolla dağıtılan kâr unsurlarının peçelenmesine de sebebiyet verme ihtimali bulunmaktadır.

İhracatçı mükelleflere serbest bölgeye yaptıkları emtia teslimlerinde belgelendirilmeyen gider yönünden serbest bölgede bulunan mükelleflere nazaran imtiyaz tanındığı, hâlbuki serbest bölgelerin vizyonunda 2008 yılında yapılan değişiklikle birlikte ihracat odaklı anlayışa kavuştuğu ve 213 sayılı Yasanın belge düzenine uyma zorunluluğu bulunan bir bölgeye yönelik tevsik edilemeyecek olan giderlerin pek uygun kalmadığı dolayısıyla düzenlemenin amacına aykırılık teşkil ettiği açıktır.

3218 s. Yasanın geçici 3. Maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerden 06/02/2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alanlar ruhsatta belirtilen süreyle sınırlı olmak üzere faaliyet kazançlarının; ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca ise, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Mükelleflere serbest bölgelerde tanınan bu istisna bir kazanç istisnası olduğundan bu kapsamda elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren 06/02/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin mevzuat hükümleri dahilinde üretim faaliyeti dışında elde ettiği kazançlar istisna kapsamında değildir. Kaldı ki, üretim faaliyetinden elde edilen kazancın istisna olması, götürü gider uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Aksi iddia, yurtdışında inşaat onarım montaj ve teknik hizmet alanında faaliyet gösteren ve kazancı kurumlar vergisinden istisna olan mükelleflerin de götürü gider uygulamasından yararlanmamasını gerektirirdi.

Vergi sistemlerini ekonomik koşullardan bağımsız olarak düşünmek mümkün olmadığı gibi, vergi mevzuatını değişmez kabul etmek de mümkün değildir. Vergi sisteminin temel fonksiyonu ekonomik koşulları değiştirmek değildir. Tersine ekonomik koşullar vergi sistemini değiştirmek için yeterli gerekçe olabilmektedir. Bu sebeple götürü gider müessesesinin kapsamının 1995 yılında yapılan düzenlemeler ile belirlenmiş olması ve halende sürdürülmesi karşısında serbest bölgelerin değişen vizyonu çerçevesinde oluşan ekonomik gerekçeler, götürü gider uygulamasının günümüz ekonomik koşullarına uyumluluğu sağlanarak teşvik edilmesini gerekli kılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin hükümleri egemenlik hakkı gereğince serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler için de geçerli olduğundan; ihracat rejimine uygun olarak faaliyette bulunan mükelleflerin serbest bölgelere gönderdikleri mallarda ihracat rejimi hükümlerinin uygulanmasının belgelendirmedikleri giderler için gerekçe oluşturamayacağı ancak meri mevzuat hükümlerine göre götürü gider müessesesinin kapsamında olması karşısında serbest böl-

gelerin ihracata dayalı üretim merkezi haline getirilerek dış ticaret hacmine sağladığı katkının göz önüne alınması ve yurtdışına yaptıkları mal teslimlerinin ekonomik gelişmeler doğrultusunda 193 sayılı Yasada yapılacak bir değişiklikle madde lafzına eklenmesi müessesenin getiriliş amacına ve ekonomik gelişmelere aykırılık teşkil etmeyecektir.

## **7- SONUÇ**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1'nci maddesine 4108 sayılı Kanununun 19'uncu maddesiyle eklenen bir hükümlerle, ihracat rejimi hükümlerine uygun faaliyetinde bulunan mükelleflerin 1995 tarihinden itibaren belgelendirmedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider imkânından faydalandığı ancak meri vergi mevzuatı ile gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca serbest bölgelerin ayrı bir rejim olarak tanımlanması ve bölgeyle yurtdışı arasında dış ticaret rejimini hükümlerinin geçerli olmamasından dolayı serbest bölgede bulunan mükellefler götürü gider müessesesinden faydalanamamaktadır.

Serbest bölgelerin, kuruluş amaçlarında 2008 yılında yapılan değişiklik sonrasında bölgelerin ihracata dayalı üretim merkezi haline gelmesi ve bu sebeple yurtdışıyla ticaret hacminin artmasından kaynaklı olarak belgelendirilemeyecek gider unsurlarında artış yaşanması olanaklıdır. Bu durumda, götürü gider müessesesinin kapsamında yapılan bir değişiklikle yurtdışı satımda bulunan serbest bölge mükelleflerinin de uygulamadan yararlanır hale getirilmesi müessesenin amacına aykırılık teşkil etmeyecektir. Her ne kadar serbest bölge mükelleflerinin vergiye tabi kazancının tespitinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi istisna hükümleri uygulanıyor olsa da istisna ile götürü giderin birlikte uygulanmasına engel bir durum da olmadığından götürü gider müessesinin serbest bölgelerin değişen vizyonunu kavrayacak şekilde revize edilmesi ekonomik gelişmeler doğrultusunda gerekçe oluşturmaktadır.

Kaldı ki meri mevzuat hükümleri gereğince ihracatçı mükelleflerin serbest bölgeye yaptıkları emtia teslimlerinin de götürü gider müessesesi kapsamında olduğu ancak 213 sayılı Yasanın getirdiği belge düzenine uyma zorunluluğu bulunan bir bölgeye yönelik tevsik edilemeyecek giderlerin olması manasız kaldığı ve serbest bölge mükellefleri aleyhine rekabet dezavantajı oluşturduğu açıktır. Bu sebeple, müessesenin amacı dahilinde serbest bölgeye dahilden yapılan teslimlerin götürü gider müessesinin uygulamasında dahilinde satış yapan mükellefler gibi muamele görmesi gerekmektedir. Hülasa, serbest bölgelerin ihracat odaklı anlayışı göz önünde bulunarak mükelleflerin serbest bölgeden yaptıkları dış satımlarda götürü gider uygulamasından faydalanmasının daha doğru olacağı görüşündeyiz.

## **KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 348 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- İhracat Yönetmeliği
- Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 2009/1 sayılı Genelgesi