



## İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*APPLICATION OF LUMP-SUM EXPENSE IN  
EXPORTS AND ITS ACCOUNTING*

Onur GÖK<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

4108 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine eklenen hükümlerle, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın, binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilme hakkı verilmiştir. Götürü gider uygulaması ile ülkemizden oldukça farklı ekonomik ve mali sisteme sahip ülkelerde gerçekleştirilen, inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetleri ile bu ülkelere ihracat yapan mükelleflerin, faaliyetleri dolayısıyla katlandıkları ancak belgeleyemedikleri giderlerinin kazançlarının tespitinde dikkate alınması amaçlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Götürü gider, ihracat, belge, hasılat, indirim

### ABSTRACT

In accordance with the provision added by the Law no. 4108 to the article 40 sub-clause 1 of the Income Tax Law, taxpayers who do exports, construction, repair, assembly and transportation activities abroad are entitled to deduct a lump-sum expense not exceeding 0,5% of revenue derived from these activities as well as other expenses concerning these business operations. By virtue of this provision, taxpayers will have the opportunity to deduct their undocumentable, yet actually paid, expenses arising abroad because of fairly different foreign economic systems and tax jurisdictions.

**Key Words:** Lump-sum expense, exports, document, revenue, discount

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nde gelir, gerçek ve safi tutarı ile nazara alınır. Mükellefler faaliyetleri sırasında katlandıkları giderleri belli şartlar çerçevesinde hâsılatlarından indirebilirler. Bir giderin indiriminin kabul edilebilmesi için, vergi kanunlarında belirtilen haller müstesna kalmak üzere, tevsik edici bir belgeye dayanması gerekmektedir.

4108 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine eklenen hükümlerle, "İhracat, 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 indirebilirler." denilmiştir.

Literatürde götürü gider uygulaması olarak adlandırılan bu düzenleme ile mükelleflere belli şartlar çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edemedikleri giderlerini ticari kazancın tespitinde indirme hakkı verilmiştir.

Bu yazımızda götürü gider uygulamasına ilişkin hususlar ve söz konusu giderlerin muhasebeleştirilmesi ile götürü gider uygulamasında özellikli durumlar özetler ve Danıştay kararları çerçevesinde ele alınacaktır.

## 2- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

### 2.1- Götürü Gider Uygulaması Nedir?

Bilindiği üzere vergi sistemimizde gelir, safi tutarıyla vergilendirilir. Bu çerçevede safi kazancın tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilen giderlerin hâsılatından indirimi kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan **genel giderlerin** safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, ancak bu genel giderlerin ne olduğu belirtilmemiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderler olup ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için yapılan genel giderlerin matrahtan indirilebilmesi için giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağının bulunması, **giderin keyfi olmaması**, yani kazancın elde edilmesi için **mecburi olarak yapılması**, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.<sup>3</sup>

Ayrıca bir giderin indiriminin kabul edilebilmesi için, vergi kanunlarında belirtilen haller müstesna kalmak üzere, tevsik edici bir belgeye dayanması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesine göre;

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler,

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40/1-23 sayılı özeldes

<sup>4</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Vesikanın teminine imkân olmayan giderler,
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kâğıt aranmaz.

4108 sayılı Kanun<sup>5</sup> ile Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine eklenen hükümlerle, bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine müsaade edilmiştir. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir:

“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.”

İhracatta götürü gider uygulaması adı verilen bu düzenleme ile mükelleflerin ticari faaliyetleri esnasında belge temin edemedikleri giderlerini belli esaslar çerçevesinde indirmeleri hakkı kendilerine tanınmıştır.

Düzenlemeyle çok değişik ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyi ve buna bağlı olarak mali sisteme sahip geniş bir coğrafyada, inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan veya bu ülkelere ihracat yapan yükümlülerin, çoğu çağdaş vergi sistemine, defter ve belge düzenine sahip olmayan yerlerde yaptıkları ve belgeleyemedikleri giderlerinin kazançlarının tespitinde dikkate alınması amaçlanmıştır.<sup>6</sup>

## 2.2- Götürü Gider Uygulamasından Hangi Mükellefler Yararlanabilir?

Götürü gider uygulamasından;

- İhracat,
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler,
- Taşımacılık faaliyetinde bulunan,

Dar mükellefiyet esnasında, vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

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

## 2.3- Giderlerini Belgeleyen Mükellefler Ayrıca Götürü Gider Uygulamasından da Yararlanabilir mi?

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

Diğer bir ifadeyle ihracat yapan mükellefler, bu faaliyetleri ile ilgili giderlerinden belgelendirebil-

<sup>5</sup> 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, Giderler ve İndirimler,6.Baskı ,s:139

diklerini yasal kayıtlarına intikal ettirecekler, buna ek olarak belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olarak da götürü gider uygulamasından yararlanabileceklerdir.<sup>7</sup>

#### 2.4- Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar Nedir?

Gelir Vergisi Kanununun 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 (0,005) aşamayacaktır. Sözü edilen hâsılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır.

#### 2.5- Harcama Yapılmadığı Halde Götürü Gider Uygulamasından Yararlanılabilir mi?

Götürü gider uygulamasından yararlanmak için öncelikle bir harcamanın yapılması gerekmektedir. Mükelleflerin faaliyet konuları itibarıyla götürü giderden yararlanabilecek olmaları tek başına yeterli değildir.

Bakanlık verdiği özgelelerde bunu açıkça ifade etmekte, yurt dışındaki faaliyetlere ilişkin işlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere, bu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak kaydıyla götürü olarak hesaplanan giderlerin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için sözü edilen faaliyetlere ilişkin giderlerin mutlaka yapılmış olması şartı aranıldığı, işletmeden mutlaka nakit çıkışının olması gerektiği, gider yapılmadıkça, sözü edilen faaliyetlere ilişkin hasılatın doğrudan binde beşinin götürü gider olarak hesaplanıp, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı belirtilmektedir.<sup>8</sup>

Götürü gider ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetleri ile ilgili olarak yurtdışında yaptıkları ancak belgesini temin edemedikleri harcamalar için getirilen bir düzenlemedir. Mükelleflerin hesap dönemleri sonunda yurtdışı satış hasılatlarının binde beşlik tutarlarını hesaplayıp kanuni defterlere gider olarak kaydetmeleri, bu tutarlarını Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi için yeterli olmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmünün her hal ve takdirde gider olarak dikkate alınabilecek kanuni bir hak olarak kabul edilmesi ve buna göre kurumlar veya gelir vergisi matrahının tespit edilmesi düzenlemenin amacına aykırıdır.<sup>9</sup>

### 3- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINDA HASILAT

#### 3.1- İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hâsılat, 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.***

7 Kartal Zihni, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, s:1

8 Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, a.g.e. s:139

9 Atabey Tuncel, Gelir Vergisi Rehberi ,7.Baskı,s:46

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman<sup>10</sup> 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.

194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>11</sup>'nde yapılan açıklamalara göre;

- Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat hariç olmak üzere Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat,
- 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
- transit ticaretten sağlanan hasılat

***götürü gider uygulamasında ihracat hasılatı olarak dikkate alınmayacaktır ve bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması da 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.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB<sup>12</sup> teslim şartının yanı sıra CF<sup>13</sup> veya CIF<sup>14</sup> 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

<sup>10</sup> İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili mal ve hizmet alımlarının finansmanında kullanılmak üzere, firmaların bizzat kendilerince yurt dışındaki alıcıdan veya uluslararası finans kuruluşlarından döviz ya da efektif olarak sağladıkları ve Türkiye'deki bankalar aracılığıyla kullanabildikleri kredilerdir.

<sup>11</sup> 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> Free On Board: Tedarikçinin malzemeyi nakliye yapılacağı geminin güvertesine taşıyana kadar olan sorumluluğunu içerir. Fabrikadan liman gümrüğüne kadar olan taşıma masrafları ile, liman gümrüğü ve liman masrafları tedarikçiye aittir.

<sup>13</sup> Cost and Freight: Satıcının malı belirli bir noktaya kadar taşımayı taahhüt ettiği ve taşıma giderlerinin mal fiyatına dahil olduğu bir alım-satım şeklidir.

<sup>14</sup> Cost, Insurance, Freight: İthalatta, mal fiyatının üzerine sigorta ve navlun giderlerinin de eklendiği bir alım-satım şeklidir.

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 yaptırmaması 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.

### 3.2- 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.

CF veya CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliyeyi döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişilere yaptırmaması 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.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye’de elde edilen hasılâta Maliye Bakanlığı’nca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulanmayacaktır.<sup>15</sup>

Uluslararası taşıma işinin komisyon karşılığı taşıeron firmalara yaptırılması durumunda götürü gider uygulamasından yararlanma hakkı kendi taşıma hasılatı kadar olan kısım itibarıyla bütünüyle taşıerona aittir. Yine, Türkiye’den Türkiye sınırları içindeki bir serbest bölgeye yapılan taşıma işleri uygulamadan faydalanamaz.<sup>16</sup>

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

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

<sup>15</sup> Sivrikaya Hamza, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi , S:99-2010,s:235

<sup>16</sup> Kartal Zihni, Yurtdışı İşlerde Götürü Gider Uygulaması, Vergi Dünyası, S:259, s:92



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.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-h maddesine göre kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında inşaat, montaj, onarma ve teknik hizmet faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Mezkûr kanunun 5/3’üncü maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar için kurumlar vergisi mükelleflerinin götürü gider hesaplaması da mümkün değildir. Bu niteliği ile uygulama sadece yurt dışında inşaat, montaj, onarma ve teknik hizmet faaliyetlerinden kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri için işlev arz etmektedir.<sup>17</sup>

### **3.4- İhraç Kaydıyla Mal Tesliminde Bulunan Mükellefler Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilir mi?**

194 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin 1/4-b bölümünde, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasının, ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılacağı belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 17.3.1999 tarih ve Esas No: 1998/594 Karar No: 1999/1152 sayılı kararı ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun **40’uncü maddesinin 1 inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin 1/4-b bölümünün iptaline karar vermiştir.**

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

## **4- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

### **4.1- Götürü 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 tablolarla 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 kanunlarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır.

<sup>17</sup> Sivrikaya Hamza, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi , S:99-2010,s:234

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde 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.

#### 4.2- Götürü Giderden Yararlanabilmek İçin Söz konusu Giderlerin Yasal Defterlere Kaydedilmesi Şart mıdır?

Yazımızın 4.1. bölümünde belirtmiş olduğumuz üzere 194 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Maliye Bakanlığı götürü gider uygulamasından yararlanabilmek için yukarıda şartları sağlayan mükelleflerin söz konusu giderlerini yasal defterlerine kaydetmesi gerektiği ifade etmektedir. İdarenin görüşüne göre yapılan gider öncelikle yasal defterlere kaydedilecektir.

Oysaki Danıştay içtihatlarında söz konusu giderin yasal defterlere kaydedilmemiş olsa bile hasılat-tan indirilebileceği belirtilmiştir.

"...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 kayıta verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir."<sup>18</sup>

"...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."<sup>19</sup>

Götürü gider uygulamasının ortaya çıkış amacı mükelleflerin tevsik edemedikleri ancak katlanmak zorunda kaldıkları giderlerini hasılat-tan indirebilmelerini sağlamaktır. Maliye Bakanlığı 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yaptığı açıklamalar ile mükelleflere belgesiz dahi olsa giderlerini götürü olarak indirme hakkını vermekte ancak bunu yasal defterlere kaydetmeyi şart koşturmaktadır. Bir gideri indirme hakkı kanunen belge ve kayıt şartı aranmadan verilmişken, bu kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğde kayıt şartının aranmasının hukuki anlamda hiçbir geçerliliği yoktur. Bu giderlerin belgeli olması ve yasal defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılacağına zaten şüphe yoktur.

#### 4.3- Götürü Gider Uygulamasına İlişkin Örnekler

##### Örnek 1:

Onur A.Ş. 2012 hesap döneminde döviz karşılığı yapmış olduğu ihracattan 10.000.000,00.-TL

<sup>18</sup> Danıştay 4.Dairesi'nin E.2004/1293 K.2005/529 sayılı kararı

<sup>19</sup> Danıştay 4.Dairesi'nin E.2006/2738 K.2007/610 sayılı kararı



hasılat elde etmiştir. Mükellef kurum ihracat faaliyeti ile ilgili olarak söz konusu hesap döneminde 220.000,00.-TL gider yapmıştır. Bu giderlerin ise 70.000,00.-TL kısmı için belge temin edilememiştir. Bu durumda hesaplanacak götürü gider tutarı ve bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

A	Döviz Karşılığı elde edilen hasılat	10.000.000,00
B	Belgeli Giderler	150.000,00
C	Belgesiz Giderler	70.000,00
D	Götürü olarak indirilebilecek tutar (A*0,005)	50.000,00
E	Kanunen Kabul edilmeyen giderler (C-D)	20.000,00
F	Toplam İndirilecek Gider Tutarı (B+D)	200.000,00

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	200.000,00
689 Olağandışı Gider ve Zararlar	20.000,00
100 Kasa Hesabı	220.000,00

9-Nazım Hesap	20.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	
9-Nazım Hesap	20.000,00
K.K.E.G. ve Matraha İL.Ed.Tutar	

**Örnek 2:**

Gül A.Ş. 2011 hesap döneminde döviz karşılığı yapılan ihracattan 3.000.000,00.TL hasılat elde etmiştir. Mükellef kurumun anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 40/1' inci maddesi kapsamına giren 100.000,00.-TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 50.000,00.-TL kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

A	Belgelendirilmiş giderler:	50.000,00
B	Belgelendirilmemiş giderler:	50.000,00
C	Toplam giderler:	100.000,00
D	Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı	15.000,00
E	Kanunen kabul edilmeyen giderler	35.000,00
F	Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı	65.000,00

**Örnek 3:<sup>20</sup>**

- Euro Bölgesi İhracat Hasılâtı 240.000 TL
- Yurtdışı Kardeş İşletmeye Döviz Bedelli Satış 45.000 TL
- Euro Bölgesi İhracat Kur Farkı 14.000 TL
- Kuzey Kıbrıs TC Türk Lirası İhracat 95.000 TL
- Azerbaycan Cumhuriyeti TL ihracat 66.000 TL

Kurum yurtdışı satış hâsılâtının 50.000 TL(karşılığı 23.000 Avro)'luk kısmını henüz tahsil etmemiş ve yurda getirmemiştir. Yurtdışı hâsılâtı içinde yer alan kur farkı geliri de bu alacağın dönem sonu değerlemesinde ortaya çıkmıştır. Diğer yurtdışı satış hâsılâtlarının tamamı satış tarihinde cari olan TC Merkez Bankası döviz kuru esas alınarak TL'ye çevrilmiştir.

Mükellefin cari dönem faaliyetleri esnasında belgelendiremediği yurtdışı giderleri toplamı 1.140 TL olup, bu giderler ortaya çıktıkları dönemde Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabı detayında muhasebeleştirilmiştir.

Mükellef kurum, faaliyetlerini yurtiçi ve yurtdışı bağlamında aynı analize tabi tutarak raporlamaktadır. Kurumun, 2009 yılında yurtdışı işlemlerinden elde ettiği kazancı, yaşanmakta olan kriz nedeniyle önceki yıllara nazaran düşmüştür. Diğer taraftan mükellef kurum yetkilileri cari dönem ihracat hasılâtı üzerinden GVK'nın 40. maddesi uyarınca götürü gider hesaplamayı ve bu gideri dönem kazancının tespitinde dikkate almayı kararlaştırmıştır.

**Cevap:**

Mükellef götürü gideri, ihracat faaliyetinden döviz olarak elde ettiği hasılat üzerinden hesaplayacaktır.

*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat da döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecek ancak, bunun dışında Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı, üzerinden götürü gider hesaplanacak hasılat tutarına dahil edilmeyecektir.* 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 göndermeleri durumunda anılan mal bedelleri de ihracat hasılatı kapsamına dahil edilecektir. Geçici kabul rejimi çerçevesinde ithal edilen mamul ve yarı mamul maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatından sağlanan döviz hasılatı da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde ihracat hasılatı üzerinden götürü gider ihracatçı tarafından hesaplanacaktır. İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması, götürü gider hesaplamasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. Yurtdışı hasılat üzerinden sonradan hesaplanan kur farkları götürü gider hesabına konu yurtdışı hasılat tutarına dahil edilmeyecektir. Bu kur farklarının hasılat hesaplarında mı yoksa kambiyo gelirleri hesabında mı izleneceği de tartışmalıdır.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının, Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan kur; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetleri hasılatının

<sup>20</sup> 2010/1 Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Revizyon Sınav Sorusu, [http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=146](http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=146)

Türk Lirasına çevrilmesinde, kazancın Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan kur dikkate alınacaktır. Değerlemede, TC Merkez Bankasınınca tespit ve ilan edilen döviz alış kurları kullanılacaktır. Diğer taraftan hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin götürü gider uygulaması açısından kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye’ye getirilme şartı bulunmamaktadır. Götürü gider uygulaması mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş yurt dışı giderlerinin dönem hasılatından mahsubuna engel değildir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında götürü gider tavanı şöyle hesaplanacaktır.

- Euro Bölgesi İhracat Hasılatı 240.000 TL
- Yurtdışı Kardeş İşletmeye Döviz Bedelli Satış 45.000 TL
- Kuzey Kıbrıs TC Türk Lirası İhracat 95.000 TL,

ihracat toplamı 380.000 TL götürü gider hesaplamasında esas alınacak ihracat tutarıdır. Götürü gider tavanı:  $(380.000 \times 0,005=)$  1.900 TL’dir.

*Bu durumda, işletmenin cari dönemde giderleştirdiği belgesiz yurtdışı harcamaları (1.140 TL) bu tavanı aşmadığından mali kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecek ancak, bu tutar ile belgesiz gider tavanı arasındaki fark (1.900 - 1.140= 760 TL) kadar dönem sonunda ayrıca belgesiz gider kaydı yapılamayacaktır.*

## 5- SONUÇ

4108 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 1 numaralı bendine eklenen hükümlerle, “ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın, binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilme hakkı verilmiştir. Vergi sistemimizde giderlerin ve işlemlerin tevsik edici belgelere dayanması esasının bir istisnası olan götürü gider uygulaması ile mükelleflere çeşitli sebeplerle belgeleyemedikleri giderlerini indirme hakkı verilmiştir.

Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde belge düzeninin yeterince yerleşmemesi, yasal düzenlemelerde yer almamasına karşın fiili uygulamalarda karşılaşılan bir takım ödemelerin varlığı ve ihracatçının korunması gerekçeleri ile mükelleflerin belgeleyemedikleri giderlerini dahi götürü gider çerçevesinde hasılatlarından indirebilmelerine müsaade edilmiştir.

Ancak 1995 yılında mevzuatımızdaki yerini alan götürü gider uygulaması bugün geldiği nokta itibarıyla tartışmalıdır. Gelişmiş ekonomilerde ve ileri vergi sistemlerinde tüm işlemlerin tevsik edici belgelere dayanması esastır. Bu kıstas ekonominin kayıt altına alınması ve vergi matrahlarının aşındırılmaması ve gerçek muamelelere dayanması için bir gerekliliktir.

## KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4108 sayılı Kanun
- 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

- 197 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 233 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Atabey Tuncel, Gelir Vergisi Rehberi, 7.Baskı
- Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, Giderler ve İndirimler,6.Baskı
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40/1-23 sayılı özelgesi
- Danıştay 4.Dairesi'nin E.2004/1293 K.2005/529 sayılı kararı
- Danıştay 4.Dairesi'nin E.2006/2738 K.2007/610 sayılı kararı
- Kartal Zihni, Yurtdışı İşlerde Götürü Gider Uygulaması,Vergi Dünyası,S:259
- Kartal Zihni, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, *archive.ismmmo.org.tr/.../15-%2060%20ZİH-Nİ%20KARTAL%20.doc*
- Sivrikaya Hamza, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, S:99-2010,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/11%20hamza%20sivrikaya.pdf>

