

İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

APPLICATION OF LUMP-SUM EXPENSE
IN EXPORTS AND ITS ACCOUNTING



Kamuran ÇAĞLAR*

ÖZ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine 1995 yılında yapılan değişiklikle 4108 sayılı Kanunun 19.maddesi ile eklenen parantez içi hükümlerle, "ihracat, 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 yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler." düzenlemesi getirilmiştir. Götürü gider uygulaması ile, yurt dışı kaynaklı gelir elde eden mükelleflerin bu faaliyetleri ile ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık bir gider kalemi oluşturulması amaçlanmıştır. Götürü gider uygulaması olarak adlandırılan bu düzenleme, belgesiz gider kaydına imkan vermektedir. Çalışmamızda ihracatta götürü gider uygulamasına ilişkin hususlar ve tek düzen muhasebe sistemindeki yeri irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Götürü Gider, Yurt Dışı Kaynaklı Gelir, Belgesiz Gider, Muhasebe

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.

Keywords: Lump-sum expense, foreign sourced income, undocumentable expense, accounting

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ 1'inci maddesine göre gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir, safi tutarları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. GVK'nın 40'inci maddesine göre, safi tutarı tespit edebilmek için, gayri safi hasıllattan indirilebilecek giderler sıralanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40'inci maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun² 227 ve müteakip maddelerinde yer alan kayıtların tevsiki adlı başlıkta düzenlenen hükümlerinde belirtilen şekilde tevsiki zorunlu olup, bu hükümler çerçevesinde tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ancak, 4108 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine eklenen parantez içi bir 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:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine 1995 yılında 4108 sayılı Kanunun 19. maddesi ile eklenen parantez içi hükümlerle, "ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılların binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler." düzenlemesi getirilmiştir.

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 indirim hakkı verilmiştir.³

Bu çalışmamızda götürü gider uygulamasına ilişkin hususlar ve söz konusu giderlerin muhasebeleştirilmesi ile götürü gider uygulamasında özellikli durumlar, Maliye Bakanlığı görüşleri, 194, 197 ve 233 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, özetler ve Danıştay kararları çerçevesinde ele alınacaktır.

2- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

2.1- Genel Olarak Götürü Gider Uygulaması, Amacı ve Gereği

213 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerin vergiyi doğuran olaylara ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen türde ve biçimde belge düzenlemeleri genel kuraldır. Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesine göre; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." ifadesi yer almaktadır.

VUK 227'nci maddesine göre tutulması zorunlu olan defterlere yapılan kayıtların bir belgeye dayanması gerekmektedir. Beyan esasına dayalı sistemlerde belgelendirme edimi bir kuraldır. Ancak bazı hallerde bu kuralın istisnaları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durum sosyal ve ticari hayatın gereklerinden, teknik nedenlerden veya mevzuatta yer alan düzenlemelerden dolayı olabilmektedir.

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

³ Onur Gök; İhracatta Götürü Gider Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, 171. sayı, Aralık 2013 http://www.vergiraporu.com.tr/#/vmd_makale_main#838397537

Vergi Usul Kanunu da kayıtların dayanağını genel kural olarak belgelere bağlamış olmasına rağmen; gerek bazı vakaların belgelendirilmesindeki güçlük, gerekse bütün olayları belge düzenine almanın mümkün olmaması nedenleriyle bazı durumlarda kayıtlarının belgeye dayanmayabileceğini de kabul etmiştir. Ancak bu şekilde ispat edici belge aranmayacak olan kayıtlar sadece giderlere ilişkindir. Dolayısıyla giderler dışında kalan alacak/ borç ilişkisi, satışlar, emanet hesaplar vs. mutlaka belgeye dayanacaktır.

Tevsiki zorunlu olmayan kayıtlar sayılmıştır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesi, mezkur maddenin 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderleringerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması koşuluyla aşağıdaki harcamaların belgelendirilmesine gerek görmemiştir. Bu maddeye göre tevsiki zaruri olmayan kayıtlar/ giderler şunlardır.

- 1- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler,
- 2- Vesikanın teminine imkan olmayan giderler;
- 3- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'e göre⁴; "Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurtdışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi teminedilemeyenlerin, anılan faaliyetlerdansağlanan hasılatın belli bir oranını asmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir." şeklinde ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu tebliğ ile ihracat ve yasal düzenlemede sayılan diğer faaliyetlerde götürü gider uygulaması yapılabilmesini, bir harcamanın yapılması, harcamanın yapıldığının kanıtlanması ancak bu harcamaya ilişkin belgenin temin edilememiş olması şartlarına bağlamıştır.

Götürü gider uygulamasının ilgili kanun maddesinin gerekçesinde şu şekilde belirtilmiştir; *"İhracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler ile yurt dışında inşaat yapan müteahhitler yabancı ülkelerde yaptıkları bazı harcamaları için belge alamadıklarından bunları masraf olarak göstermeleri mümkün olmamaktadır. Bu mükelleflerin belgelendiremedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere hasılatlarının binde beşini tevsik edici belge aranmaksızın ilave gider yazma imkanı getirilmiştir. Böylece bu mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesine imkan sağlanmaktadır."* şeklinde ifade edilmiştir.⁵

2.2- Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilecek Mükellefler

GVK'nın 40'inci maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmü ile, ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj (194 Seri no'lu GVK Genel Tebliği'nde; *"montaj ve teknik hizmetler" şeklinde düzenleme yer almaktadır.*) ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere, 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 tutarı gider olarak indirebilme imkanı getirilmiştir.

⁴ 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmî Gazete

⁵ Mehmet Kalkinoğlu; Bir Dönem Sonu İşlemi Olarak "İhracatta Götürü Gider Uygulaması", Sınırları ve Sıkıntıları, Yaklaşım Dergisi Sayı:253,Ocak 2014,s:56-67

Söz konusu uygulamadan ihracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj, taşımacılık ile uğraşanlar yararlanabilecektir. Götürü gider uygulamasından GVK 45'inci madde kapsamındaki işleri yapan dar mükellefler hariç olmak üzere tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir.

İhracatı gerçekleştirenler ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaktır. İhracatçıya ihracat kaydıyla mal teslim eden imalatçıların ise, bu uygulamadan yararlanmaları mümkün değildir.⁶

2.3- Götürü Giderlerin Belgeli Giderlere İlave Olarak Uygulanmasının Değerlendirilmesi

Götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin ayrıca dikkate alınmasına engel teşkil etmemektedir.

İhracat yapan mükellefler, bu faaliyetleri ile ilgili giderlerinden belgelendirebildiklerini yasal kayıtlarına intikal ettirecekler, buna ek olarak belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olarak da götürü gider uygulamasından yararlanabileceklerdir.⁷

2.4- Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar

Götürü olarak gider kaydedilebilecek tutarın, ihracat ve yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmaması gerekmektedir. Hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı uyarınca Türkiye'ye getirilme şartı aranmamaktadır.

2.5- Harcama Yapılmadığı Hallerde Götürü Gider Uygulaması

194 sayılı GVK Genel Tebliğe göre; "Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurtdışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını asmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessese-dir." şeklinde ifade edilmiştir.

Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekeceği, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği, belgesi temin edilemeyen giderlerin götürü gider tutarını aşan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kâra ilave edileceği açıklaması yapılmış ve bu açıklama kapsamında söz konusu götürü gider tutarının da muhasebe kayıtları ile ispatı istenilmiştir.

Harcamanın yapılması, vergi mevzuatında tam olarak tanımlanmamış ancak, harcama esas olarak işletmenin bünyesinde gerçekleşen parasal varlıklarındaki veya aynı varlıklarındaki azalma veya eksilmeyi ifade eder. Doğrudan işletmenin malvarlığında fiili olarak eksilme veya azalmaya sebep olabilecek bir harcama yapılması gerekmektedir.

2.6- Hesaplanan Götürü Giderin İspat Şartı

İhtirazi kayda dayalı olarak açılan bir davada Danıştay 4. Dairesi E. 2004/1293 K.2005/529 sayılı ve 31.3.2005 tarihli içtihadı ile *"hasılatın binde besini asmamak üzere hesaplanan götürü giderin herhan-*

⁶ Hamza Sivrikaya, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, S:99-2010, s:235

⁷ Zihni Kartal; İhracatta Götürü Gider Uygulaması, archive.ismmmo.org.tr/.../15-%2060%20ZİHNİ%20KARTAL%20.doc

gi bir ispat koşuluna bağlı olmaksızın gider olarak nazara alınabileceğine” hükmetmiştir. Dava konusu olayda yerel mahkeme; “Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde besini asmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek duyulmadığından ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tahakkuk edilen gelir vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle Gelir Vergisi’nin kaldırılmasına, ödenen kısmının iadesine karar vermiştir.” Danıştay 4. Dairesi, bu karara karşı davalı idarece yapılan temyiz başvurusunu, reddederek yerel mahkeme kararını, aynı gerekçe ile onamıştır.

Yukarıda yer verilen mahkeme kararlarında açıkça yasada olmayan koşulları idarenin Tebliğ yolu ile getiremeyeceği Kanun’da belirtilen koşullardan başka koşullar öngöremeyeceği açıkça hüküm altına alınmış ve herhangi bir ispat şartına bağlanmaksızın vergi matrahından indirilmesine imkan tanınmıştır.

2.7- Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında Götürü Gider Uygulaması

Yürürlüğe girmemiş bulunan halihazırda Gelir Vergisi Kanun Tasarısı’nın “Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler” başlıklı bölümünde “İhracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen(tasarıda eklenen bölüm) giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider olarak hesapladıkları tutarlar.” düzenlemesine yer verilmiştir.

Tasarı ile götürü gider uygulamasında “fiilen katlanma şartına” yer verilmiş olup, hasılatın binde beşle sınırlı olarak, fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerin dikkate alınması öngörülmektedir.⁸

3- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINDA HASILAT SINIRLAMASI

3.1- İhracat Hasılatı

İhracat, 22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı BKK ile yürürlüğe giren İhracat Rejimi Kararı ve bu karara dayalı olarak çıkarılan İhracat Yönetmeliği ve ilgili tebliğler çerçevesinde yapılmaktadır. Söz konusu mevzuata göre götürü gider uygulamasına konu olabilecek;

“KKTC’ye yapılan Türk Lirası ihracat, özellik arz etmeyen ihracat, offset,⁹ takas yoluyla yapılan ihracat, bağlı muamele yoluyla yapılan ihracat, yurtdışı fuar ve sergilere katılım, kayda bağlı ihracat, ithal edilmiş mal ihracatı, ticari kiralama yoluyla ihracat, mahrece iade, peşin bedelli ihracat, posta yoluyla ticari mal gönderilmesi, yurtdışındaki alıcılara yapılan hizmet satışları, serbest ihracat, kredili ihracat, konsinye şeklinde yapılan ihracat, prefinansman yoluyla yapılan ihracat, bedelli ticari numune ihra-

⁸ Mehmet Kalkınoğlu; Bir Dönem Sonu İşlemi Olarak “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, Sınırları ve Sıkıntıları, Yaklaşım Dergisi Sayı: 253, Ocak 2014, s:56-67

⁹ Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından hazırlanan 16.12.1998 tarih ve 23555 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Offset Uygulamalarına İlişkin Tebliğ’e göre (İhracat 98/27); offset: kamu kurum ve kuruluşları ile kamu ortaklıklarının açacakları uluslararası ihale çerçevesinde yapacakları dışalım sonucunda gerçekleştirecekleri döviz ödemelerini telafi etmek amacıyla anlaşma gereğince Türkiye’den yapılan ihracatı ifade eder.

catı, serbest bölgelere yapılan ihracat, sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracat, yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklindeki ihracat, müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine, şube, büro, temsilcilik ve acentelik gibi yerlere mal gönderilmesindeki ihracat, geçici kabul rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamul maddelerin Türkiye’de bir işlem gördükten sonraki ihracat götürü gider hesabında hasılat olarak dikkate alınabilecektir.”

194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; 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.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinye ihracat,¹⁰ prefinansman¹¹ 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.

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.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB¹² teslim şartının yanı sıra CF¹³ veya CIF¹⁴ teslim şartı ile de, yapılabilmektedir. CF satış bedeli, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; CIF, satış bedeli ise bunlara ilaveten

¹⁰ Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesini ifade eder.

¹¹ 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 piyasadan döviz ya da efektif olarak sağladıkları ve Türkiye’deki bankalar aracılığıyla kullanabildikleri (azami 18 ay vadeli) kredilerdir.

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

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

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

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 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 yararlanmaması söz konusu değildir.

194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹⁵ 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.

3.2- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹⁶ yapılan açıklamalara göre; 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.

¹⁵ 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete

¹⁶ 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete

Götürü gider uygulamasından;

- *Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek başka bir ülkede sona eren*
- *Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,*
- *Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,*
- *Yabancı ülkede başlayıp Türkiye'den geçmeden aynı veya yabancı başka ülkede sona eren, yurt dışı taşımacılık faaliyetleri faydalanabilecektir.¹⁷*

Taşıma işinin deniz, hava, kara, demir yolu, boru hattı ile yapılmasının, yolcu ve eşya taşınmasının önemi olmayıp uygulama kapsamına her türlü taşıma işleri girmektedir. Taşımanın yapıldığı taşıtın türü, niteliği, taşıma işinin Türkiye'nin ve sınırları içinde taşıma yapılan ülkenin yasalarına aykırı olmasının da önemi yoktur. Taşımanın birden fazla yol ve araçla yapılması halinde götürü gider uygulamasından faydalanabilmek için taşımanın her birinin aynı işletme tarafından üstlenilmiş olması gerekmektedir. Farklı işletmelerce üstlenilmesi halinde uygulamadan yararlanma hususu her işletme açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasıllata Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulanmayacaktır.¹⁸

Uluslararası taşıma işinin komisyon karşılığı taşıeron firmalara yaptırılması durumunda götürü gider uygulamasından yararlanma hakkı kendi taşıma hasılatı kadar olan kısım itibarıyla bütünüyle taşıeron aittir. Yine, Türkiye'den Türkiye sınırları içindeki bir serbest bölgeye yapılan taşıma işleri uygulamadan faydalanamaz.¹⁹

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

194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁰ yapılan açıklamalara göre; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 Kanun'un 43'üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

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

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz

¹⁷ Hamza Sivrikaya; İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, S:99 2010, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/11%20hamza%20sivrikaya.pdf>

¹⁸ Hamza Sivrikaya, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi , S:99-2010, s:235

¹⁹ Zihni Kartal, Yurtdışı İşlerde Götürü Gider Uygulaması, Vergi Dünyası Nisan 2013,S:259, s:92

²⁰ 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete

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.

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

Türkiye içinde bir serbest bölgede yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri dolayısıyla götürü gider uygulama hakkı doğup doğmayacağı sorusu akla gelmektedir. Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesi gereğince serbest bölgede faaliyetlerin sonucu Türkiye’de vergilendirilmediğinden serbest bölgedeki kazancın tespitinde götürü gider uygulayıp uygulamamanın bir önemi kalmamaktadır.

3.4- İhraç Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

194 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 1/4-b bölümünde; İhraç 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’inci maddesinin 1 inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel 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- İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASININ TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ile İLİŞKİLENDİRİLMESİ

4.1- Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

194 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; 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.*

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 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.

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.

194 seri no'lu Tebliğdeki yapılan açıklamalara göre; İşletmelerin yurt dışı faaliyetleri ile ilgili giderler, ister belgeli ister belgesiz olsun giderlerin yapıldığı dönemde ilgili gider hesaplarında izleyerek dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılır ve ihracat hasılatının binde beşi oranında hesaplanan götürü gider tutarı ile karşılaştırılır. "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılan belgesiz giderler, hesaplanan götürü giderden düşük ise belgesiz giderlerin tamamı dönem kazancından indirilir, "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılan belgesiz giderler, götürü gider tutarından fazla ise hesaplanan götürü gider tutarı kadarlık kısmı dönem kazancından indirilir, fazla olan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilir.

4.2- Götürü Gider Uygulamasına İlişkin Örnekler ve Örnekler Üzerinden Değerlendirme

A	Belgelendirilmiş giderler:	15.000,00 TL
B	Belgelendirilmemiş giderler:	15.000,00 TL
C	Toplam giderler:	30.000,00 TL
D	Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (150.000,00 x %0,5)	750,00 TL
E	Kanunen kabul edilmeyen giderler (15.000,00-750,00)	14.250,00 TL
F	Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (15.000,00+750,00)	15.750,00 TL

Örnek 1: Bay (A) ticari faaliyet ile uğraşmaktadır. 2015 takvim yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 150.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Mükellef kurumun ilgili yılda ihracat faaliyeti ile ilgili GVK'nın 40'inci maddesi birinci bendi kapsamına giren 30.000,00 TL gideri bulunmaktadır. Giderlerin tamamı Ağustos ayında (Y) personeli tarafından yapılmıştır. Bu giderlerin 15.000,00 TL kısmının belgesi temin edilememiştir. Belgesi temin edilemeyen giderler ise personele avans olarak işletmenin kasasından çıkmıştır. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 1

31.08.2015	
195 İŞ AVANSLARI H.	30.000,00
100 KASA H.	30.000,00
Yurt Dışı Harcamaları İçin Avans Çıkış Kaydı	

31.08.2015	
689 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR H. -KKEG	15.000,00
196 PERSONEL AVANSLARIH.	15.000,00
Yurt Dışı Harcamaları İçin Tevsik Edilemeyen Kısım Kaydı	
31.12.2015	
760 PAZARLAMASATIŞ DAĞITIM GİDERİ H.	750
689 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR H. -KKEG	750
Tevsik Edilemeyen Harcamaya İlişkin Götürü GiderKaydı	
31.12.2015	
690 DÖNEM KAR/ZARAR H.	750
760 PAZARLAMASAT.DAĞ.GİD.H.	750
Dönem Sonu Götürü Gider Uygulaması(Kalan 14.250,00 TL ise KKEG Olarak Ticari Kara İlave Edilir.)	

194 no'lu GVK Genel Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde açıklamak gerekirse; "İşletmelerin yurt dışı faaliyetleri ile ilgili giderler, ister belgeli ister belgesiz olsun giderlerin yapıldığı dönemde ilgili gider hesaplarında izleyerek dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılır ve ihracat hasılatının binde beşi oranında hesaplanan götürü gider tutarı ile karşılaştırılır. "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılan belgesiz giderler, hesaplanan götürü giderden düşük ise belgesiz giderlerin tamamı dönem kazancından indirilir, "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılan belgesiz giderler, götürü gider tutarından fazla ise hesaplanan götürü gider tutarı kadarlık kısmı dönem kazancından indirilir, fazla olan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilir."

Örnek 2: Tam mükellef Gerçek kişi Bay (M) 2015 takvim yılında yurt dışında aşağıda bilgileri verilen faaliyetleri yapmıştır.

- 1- Fransa'ya yapmış olduğu taşımacılık faaliyeti sonucu 60.000 £ (taşımacılık faaliyet bedelinin yasal defter kayıtlarına geçirilmesi gereken tarihteki TL karşılığı 180.000 TL'dir. Elde edilen hasılat Türkiye'ye getirilmemiştir.)
- 2- KKTC'nde yapılan inşaat ve onarma, montaj faaliyeti karşılığı 150.000 TL,
- 3- KKTC'ye yapılan ihracat faaliyeti karşılığı 175.000 TL,
- 4- Türkmenistan'a yapmış olduğu montaj faaliyeti karşılığı 100.000 TL,
- 5- Azerbaycan'a yapılan teknik hizmet karşılığı 125.000 TL,
- 6- Ukrayna'ya yapılan ihracat faaliyeti karşılığı 100.000 € (ihracat bedelininyasal defter kayıtlarına geçirilmesi gereken tarihteki TL karşılığı 300.000 TL'dir.)

Mükellefin ilgili dönemdeki belgelendirilmeyen yurtdışı giderleri toplamı 3.000 TL'dir.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde Bay (M)'nin yararlanabileceği götürü gider ne kadardır?

Cevap: Götürü olarak gider kaydedilebilecek tutarın, ihracat ve yurt dışında inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmaması gerekir. Hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranmamaktadır. Götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre

tevsik edilmiş giderlerinin ayrıca dikkate alınmasına engel teşkil etmemektedir. Türk Lirası karşılığında yapılan ihracat hasılatı götürü gider uygulaması kapsamında değildir. Ancak, KKTC'ye Türk Lirası yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat kabul edilecektir.

Tablo 2

Yurt Dışı Faaliyet	Yurt Dışı Hasılat	TL Karşılığı	Götürü Gider
Fransa'ya Yapılan Taşımacılık	60.000€	180.000 TL	180.000 TL
KKTC'de Yapılan İnşaat, Onarma ve Montaj	150.000 TL	150.000 TL	0 TL
KKTC'ye Yapılan İhracat	175.000 TL	175.000 TL	175.000 TL
Türkmenistan'a Yapılan Montaj	100.000 TL	100.000 TL	0 TL
Azerbaycan'a Yapılan Teknik Hizmet	125.000 TL	100.000 TL	0 TL
Ukrayna'ya Yapılan Taşımacılık	100.000 €	300.000 TL	300.000 TL
Toplam			655.000 TL
Hesaplanacak Götürü Gider Tutarı			3.275 TL
Belgelendirilemeyen Yurt Dışı Giderler			3.000 TL
Toplamı			3.000 TL
Yararlanılabilecek Götürü Gider			3.000 TL

5- SONUÇ

Götürü gider uygulaması, ihracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunana mükellefler, yurt dışında inşaat yapan müteahhitler yabancı ülkelerde yaptıkları harcamaları için belge alamadıklarından bunları gider olarak göstermeleri mümkün olmadığından, belgelendiremedikleri bu harcamalarına karşılık hasılatlarının binde beşini tevsik edici belge aranmaksızın gider yazma imkanı getirilmek gerekçesiyle yürürlüğe girmiştir. Böylece mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesine imkan sağlamıştır.

1995 yılında mevzuatımıza giren ihracatta götürü gider uygulaması, yerini almıştır. birçok tartışmayı beraberinde getirmiştir. İhracatta götürü gider uygulamasının sorunsuz, tartışmasız, ihtilafsız bir şekilde mevcudiyetinin devamı isteniyorsa;

- Mükelleflerin bu hususta gereksinimlerini karşılayan, sorularını dikkate alan,
- Yargıya intikal etmiş hadiselerden sonuçlar çıkaran,
- Maliye idaresinin fikirlerini, tasavvurlarını da dikkate alarak;
- Günümüz ekonomik, sosyal ihtiyaçlarını da gözeterek;

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında parantez içi hüküm olarak değil madde bazlı olarak hüküm altına alınması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

- 4108 Sayılı Kanun (Kabul Tarihi:25/5/1995, R.Gazete Yayım Tarihi:2/6/1995 Sayı:22301)
- 194 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 197 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 233 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD,2014
- Danıştay 4.Dairesi'nin E.2004/1293 K.2005/529 sayılı karar
- Danıştay 4.Dairesi'nin E.2006/2738 K.2007/610 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi 17.3.1999 tarih ve Esas No: 1998/594 Karar No: 1999/1152 sayılı kararı
- 22.12.2005 tarih ve 95/7623 sayılı BKK ile yürürlüğe giren İhracat Rejimi Kararı ve İhracat Yönetmeliği
- GÖK O. (2013); İhracatta Götürü Gider Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Raporu Dergisi,171.sayı,Aralık 2013 http://www.vergiraporu.com.tr/#!vmd_makale_main#838397537
- KALKINOĞLU M. (2014); Bir Dönem Sonu İşlemi Olarak "İhracatta Götürü Gider Uygulaması", Sınırları ve Sıkıntıları, Yaklaşım Dergisi Sayı:253,Ocak 2014,s:56-67
- KARTAL Z. (2013) ; Yurtdışı İşlerde Götürü Gider Uygulaması, Vergi Dünyası, S:259
- KARTAL Z.; İhracatta Götürü Gider Uygulaması, archive.ismmmo.org.tr/.../15-%2060%20ZİHNİ%20KARTAL%20.doc
- SİVRİKAYA H. (2010); İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi,S:99 2010, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/11%20hamza%20sivrikaya.pdf>