

YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE GÖTÜRÜ GİDERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF LEGAL EXPENSE UNDER JUDICIAL DECISIONS



Erkan KIZIL*

ÖZ

Götürü gider uygulaması mevzuatımıza girdiği tarihten itibaren sık sık tartışılmaktadır. Bu uygulamaya ilişkin olarak düzenlenen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi ile idare tarafından yayımlanan 194 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği arasında, normlar hiyerarşisinin ihlal edildiği gerekçesi ile yargı organlarının vermiş oldukları pek çok kararlar mevcuttur. Bu kapsamda çalışmada, götürü gider uygulaması ile ilgili düzenlenen Kanun ve Tebliğ arasında normlar hiyerarşisini ihlal edecek bir husus olup olmadığı konusunda, değerlendirme ve öneriler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Götürü Gider, Safi Kazanç, İhracat, İndirilecek Gider, Belgelendirilmemiş Gider

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, H26, K34.

ABSTRACT

Lump sum expense application has been discussed frequently since the date it entered into our legislation. Between the article 40/1 of the Income Tax Law No. 193 and the Income Tax General Communiqué No. 194 issued by the administration, there are many decisions made by the judicial bodies on the grounds that the hierarchy of norms has been violated. In this context, in the study, evaluations and suggestions were made on whether there is an issue that violates the hierarchy of norms between the Law and the Communiqué regarding the lump-sum expenditure application.

Keywords: Lump Sum Expense, Net Income, Exports, Deductible Expense, Undocumented Expense

JEL Classification Codes: H21, H26, K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erkan.kizil@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8126-0554.
Kızıl, E. (Nisan 2021). Yargı Kararları Çerçevesinde Götürü Giderin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 259, (43-50).

GİRİŞ

Vergi mevzuatımızda safi kazancın tespiti için indirilecek giderlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (213 sayılı VUK) 227 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Buna istisna olarak götürü gider uygulaması getirilmiştir. Mükellefler ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak hasılat elde ederken belgeleyemedikleri giderlere indirim hakkı tanınmaktadır. Bu uygulama 4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile düzenlenerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (193 sayılı GVK) 40/1'inci maddesine ilave edilmiş ve 1.1.1995 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Kanun maddesini detaylı bir suretle açıklamak için 194 ve 233 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (194 ve 233 no.lu GVGT) yayımlanmıştır.

Götürü gider uygulamasının uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren idare ile yargı kararları sık sık karşı karşıya gelmektedir. Bunun gerekçesi olarak, götürü gider için düzenlenen Kanun maddesinde götürü giderin yapıldığına dair ispat edici şartlara yer verilmediği halde, yayımlanan Tebliğde ispat edici şartların düzenlenmiş olmasıdır. Dolayısıyla yayımlanan Tebliğin Kanunu açıklamaktan ziyade, yeni hükümler getirdiği gerekçe gösterilerek yargı mercilerince mükellef lehine sıkça kararlar alınmaktadır.

1- SAFİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

193 sayılı GVK'nın 37'nci maddesinde ticari kazancın tanımı: "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" şeklinde yapılmış olup, devamında 7 bent halinde sayılan faaliyetlerinde ticari kazanç olduğu ayrıca belirtilmiştir. Ticari kazancın tespiti mezkûr Kanun maddesinde, 213 sayılı VUK'un hükümlerine ve bahsi geçen Kanunun 38 ve 39'uncu maddelerinde yer alan bilanço - işletme hesabı esasına göre veya basit usule göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Bilanço esasına göre ticari kazancın

tespitinde; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müspet fark olduğu, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği ve işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı 193 sayılı GVK'nın 38'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bilanço esasına göre tespit edilen ticari kazançta, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bahsi geçen Kanunun 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan hükümlerine uyulması gerektiği belirtilmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5520 sayılı KVK) 6'ncı maddesinde safi kurum kazancı; mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderlerin istisnası olmakla birlikte, 213 sayılı VUK'un 227 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilme zorunluluğu getirilmiştir.

Safi kazancın tespit edilebilmesi için indirim konusu yapılabilecek veya indirim konusu yapılamayacak giderler, ilgili kanun maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre 193 sayılı GVK'nın 40'inci ve 5520 sayılı KVK'nın 8'inci maddelerinde düzenlenen giderlerin indirim konusu yapılabileceği, 193 sayılı GVK'nın 41'inci ve 5520 sayılı KVK'nın 11'inci maddelerinde yer alan düzenlemelerin ise indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Dönem içerisinde indirim konusu yapılan giderler muhasebeleştirilerek yasal deftere kaydedilmektedir. Bu indirimler kazanç olsun veya olmasın giderleştirmeye manî değildir. Kazanç olmaması halinde bu giderler takip eden beş döneme kadar aktarılabilmektedir. Bu indirimler yapıldığında doğrudan safi karı etkilememektedir.

193 sayılı GVK'nın 89'uncu ve 5520 sayılı KVK'nın 10'uncu maddelerinde yer alan diğer indirimler, indirim konusu yapıldığında safi karı etkilememektedir. Çünkü diğer indirimler kazancın

olması mukabilinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir. Kazancın olmaması halinde bu giderleri indirim konusu yapmak veya takip eden yıllara aktarmak mümkün değildir.

Kanun koyucu 193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan giderlerin indirim konusu yapılarak safi kazanca ulaşmayı öngörmüştür. Bu maddede yer alan giderlerin (1)'inci bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan genel giderler olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu bentte nelerin genel giderler olduğu ayrıca belirtilmemiş; ancak muğlak ifadelerle geniş bir gider yelpazesine yer verilmiştir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için katlanılan giderler şu şekilde özetlenebilmektedir:¹

- Kırtasiye, temizlik, aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, iletişim giderleri
- Ücret giderleri
- Kira giderleri
- Temsil ve ağırlama giderleri
- Temettü ikramiyeleri
- Finansman giderleri
- Amortisman tabii iktisadi kıymetler için katlanılan finansman giderleri
- Emtia alımı için katlanılan finansman giderleri
- Finansal kiralama giderleri
- Pazarlama, satış, dağıtım ve reklam giderleri
- Eğitim giderleri
- Bağ kur Sosyal güvenlik primleri
- Götürü gider

2- GÖTÜRÜ GİDERE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Genel giderler içinde yer alan götürü gider uygulaması 193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinin (1)'inci bendinde 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile eklenen parantez içindeki hükümlerle

açıklanmıştır. Buna göre götürü gider; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderler olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu götürü gider uygulamasının ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden dolayı gerçekte yapılan; ancak belgelendirilemeyen bir harcamanın da gider yapılmasına imkân veren bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Yani 213 sayılı VUK'un 227 ve müteakip maddelerinde yer alan tevsik edilme zorunluluğu olan belgelerin bir istisnası olduğu değerlendirilmektedir.

Götürü gider uygulamasına yönelik 194 ve 233 no.lu GVGT'leri düzenlenmiş olup, Tebliğlerde uygulamanın belirsizliklerine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğlerde yapılan düzenlemeler şu şekilde özetlenmektedir:^{2,3}

- Götürü gider uygulamasından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilenler de dâhil olmak üzere; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.
- Genel esaslara göre yapılan tevsik edilmiş giderler, belgelendirilmemiş giderlere mani olmamaktadır.
- Götürü gider uygulamasından yararlanılabilecek tutar; söz konusu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmayacak olup, bahse konu dövizlerin Türkiye'ye getirilme şartı aranmamaktadır. İstisnai olarak Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak değerlendirilmektedir.

¹ Vergi Müfettişleri Derneği. 2019 Beyanname Düzenleme Rehberi Gelir Vergisi Kanunu Rehberi. Ankara. 2019.91-100.

² Hazine ve Maliye Bakanlığı. 07.03.1996 Tarihli 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Ankara.

³ Hazine ve Maliye Bakanlığı. 15.06.2000 Tarihli 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Ankara.

- Döviz olarak elde edilen hasılatın yasal defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası tarafından tespit ve ilan edilen döviz alış kuru esas alınarak Türk Lirası karşılığı üzerinden götürü giderin tespit edilmesi gerekmektedir.
- İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde ihracatı gerçekleştirenler götürü gider uygulamasından yararlanabilmektedir. Ancak ihraç kaydı ile mal teslim edenler bu uygulamadan yararlanamamaktadır.
- Götürü giderin hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış olması, işletmenin malvarlığında azalma meydana gelmiş olması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre ilgili gider hesaplarında muhasebeleştirilerek dönem sonunda "690-Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılması gerekmektedir.

Yapılan yasal düzenlemelerde götürü gider uygulamasının asıl maksadının yurtdışında belgelendirilemeyen giderlere kolaylık sağlamak üzere getirildiği, belge ibraz ve muhafaza şartı gerektirmeyen bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır. Ancak götürü gidere ilişkin tevsik edici belge şartı aranmaması, bu gidere ilişkin harcamanın yapılıp yapılmamasına bakılmaksızın her hâlükârda indirim konusu yapılacağı anlamına gelmemektedir. Buna ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemelerde şartlar öngörülmüştür. Bu şartların sağlanması halinde götürü gider uygulamasından yararlanmaya izin verilmektedir.

3- GÖTÜRÜ GİDERLE İLGİLİ YARGI KARARLARI

Götürü gidere ilişkin mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıklarda ekseri itibarıyla mükellef lehine kararlar verilmektedir. Mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlık ise, 193 sayılı GVK'nın 40/1'inci maddesinde düzenlenen götürü gidere ilişkin giderin yapıldığına dair herhangi bir ispat şartı öngörülmediği; ancak

idare tarafından düzenlenen 194 no.lu GVGT'nde yurtdışında giderlerin fiilen yapıldığına dair ispat edici şartlar getirmesidir. Verilen yargı kararları genellikle bu gerekçe ile mükellef lehine sonuçlanmıştır.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 15.06.2012 tarihli ve E.2011/2530-K.2012/1808 sayılı kararında; "193 sayılı GVK'nın 40/1'inci maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve belgelendirilmesi gereken genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki işlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı olmadığı, götürü gider indirim için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığı" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu karar temyiz edilmiş ve temyiz sonucunda Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.2016 tarihli ve E.2012/8339-K.2016/337 sayılı kararıyla yerel mahkemenin kararı onanmıştır. İstanbul 1.Vergi Mahkemesi'nin 15.4.2004 tarihli ve E.2003/942-K.2004/1026 sayılı kararı, İstanbul 4.Vergi Mahkemesi'nin 25.10.2005 tarihli ve E.2005/978-K.2005/1860 sayılı kararı gibi yerel mahkemelerde benzer kararlar verilmiş ve Danıştay 4. Dairesi tarafından yerel mahkemenin kararları onanmıştır.

2005 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesini ihtirazi kayıtla veren mükellef ihracat hasılatının binde beşini götürü gider olarak indirim yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden verginin kaldırılmasını ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açmış ve İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 31.01.2007 tarihli ve E.2006/1337-K.2007/230 sayılı kararında: "götürü gider indiriminden yararlanabilmek için yapılan işin maddede sayılan faaliyetler kapsamında bulunması ve yapılacak götürü gider indiriminin yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlere ilişkin olması şartının arandığı, dolayısıyla, davacının yurt

dışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle hasılat elde ettiğinin tartışmasız olduğu ve bu hasılatın binde beşini oluşturan tutardaki indirim hakkının 194 sayılı tebliğ ile sınırlandırılmasının da hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kurumlar vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine” şeklinde karar verilmiş ve Danıştay 4. Dairesi’nin E.2007/2541-K.2008/1772 sayılı kararı ile onanmıştır. Danıştay 4. Dairesi’nin 28.07.2007 tarihli E.2006/2738-K.2007/610 sayılı, aynı dairenin E.1999/818 - K.1999/5198 sayılı kararları gibi pek çok kararlarda, bu yönde karar verilmiştir.

Davacı şirket 2019/4. Dönem Kurum Geçici Vergisi ile Kurumlar Vergisi Beyannamesini ihtirazi kayıtla vererek ihracat tutarının binde beşini götürü gider indiriminden yararlanmak istediğini, 193 sayılı GVK’da herhangi bir ispat şartı ve bu giderin yasal kayıtlara kaydedilmesi zorunluluğu aranmamasına rağmen, 194 no.lu GVGT’nde Kanunda yer almayan bir takım kısıtlamalar getirdiği, götürü gider uygulamasından yararlanamaması sebebiyle hak kaybına uğradığını ileri sürerek iptali istenmiş olup Kayseri Vergi Mahkemesi’nin vermiş olduğu 01.10.2020 tarihli E.2020/763 – K.2020/768 sayılı kararında: “194 seri no’lu Tebliğde, mükelleflerce götürü gider hesaplanabilmesi için, harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması, ayrıca işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği düzenlenmesine yer verilerek, götürü gider indirimi uygulamasının kapsamı daraltılarak, götürü gider indirimi uygulaması için 193 sayılı Kanun’da öngörülme-yen yeni ilave şart getirilmiştir. Bilindiği üzere, bir hiyerarşik normlar sistemi olan hukuk düzeninde alt düzeydeki normların, yürürlüklerini üst düzeydeki normlardan aldığı kuşkusuzdur. Normlar hiyerarşisinin en üstünde evrensel hukuk ilkeleri ile Anayasa bulunmak-

ta ve daha sonra gelen kanunlar yürürlüğünü Anayasa’dan, tüzükler yürürlüğünü kanunlardan, yönetmelikler ise yürürlüğünü kanun ve tüzüklerden almaktadır. Dolayısıyla; bir normun, kendisinden daha üst konumda bulunan ve dayanağını oluşturan bir norma aykırı veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesi mümkün değildir. Belirtilen hiyerarşinin, yönetmelikler bakımından bir ifadesi niteliğini taşıyan Anayasa’nın 124. Maddesinde de; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarabilecekleri kuralına yer verilmiştir. Kanunlar, tüzükler ve yönetmelikler açısından yukarıda belirtilen bu durum, daha alt düzeyde yer alan diğer hukuksal metinler ve idari işlemler açısından da geçerlidir. Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7. maddesinin 4. fıkrasında, “...Düzenleyici işlemin iptal edilmiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.” kuralı ile idari yargı mercilerine, bireysel işlemlerin yargısal denetiminde, bu işlemlerin dayanağı ikincil nitelikteki düzenleyici işlemleri ihmâl etme yetkisi tanınmıştır. Dolayısıyla, 193 sayılı Kanun’un özüne ve ruhuna aykırı olarak götürü gider indirimi uygulamasının kapsamını daraltan ve söz konusu Kanunda olmasına rağmen götürü gider indirimi uygulaması için ilave bir takım şartlar getiren 194 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin ilgili maddesinin somut olayda uygulama kabiliyetinin bulunmadığı” belirtilmiştir. Ankara 6. Vergi Mahkemesi’nin 22.11.2019 tarihli ve E.2019/777- K.2019/1144 sayılı kararında da benzer gerekçelerle karar verilmiş ve Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi’nin 24.06.2020 tarihli ve E.2020/201-K.2020/413 sayılı kararı ile onanarak kesinleşmiştir.

Götürü gidere ilişkin verilen yargı kararlarında 193 sayılı GVK’nın 40/1’inci maddesinde ispat şartı yer almadığı halde, 194 no.lu GVGT’de ispat

şartı getirildiği, 194 no.lu GVGT Kanunu açıklaması gerekirken yeni hükümler getirerek normlar hiyerarşisini ihlal ettiği anlaşılmaktadır.

4- GÖTÜRÜ GİDERE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Götürü gidere ilişkin düzenlenen 193 sayılı GVK'nın 40/1'inci maddesinde yargı kararlarında yer aldığı üzere götürü giderin yapıldığına dair giderin yapılmış olması, işletmenin mal varlığında azalma olması, gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gibi ispat şartı yer almadığı; ancak bu şartların 194 no.lu GVGT'de düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca 193 sayılı GVK'nın 40'uncü maddesinde yer alan giderlere bakıldığında; bu giderler gerçekleştiğinde işletmenin mal varlığında bir azalma yaşanmaktadır. Diğer taraftan bu maddede yer alan giderler yapıldığında muhasebeleştirilerek dönem sonunda "690-Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılmakta ve bu sayede safi kara ulaşmaktadır. Götürü gider uygulamasının da bu Kanun maddesi içinde düzenlenmesi, bu şartlarında götürü gider için geçerli olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir. Bu noktada kanunun yorumlanmasına bakılmalıdır.

213 sayılı VUK'un 3'üncü maddesinde; "*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" şeklinde vergi kanunların yorumlanmasındaki yöntemleri göstermektedir. Buna göre vergi kanunlarının şu yöntemlere göre yorumlanması gerekmektedir:⁴

- **Lafzi (Deyimsel) yorum:** Kanun hükmünün içerdiği kelimelerin, cümlelerin anlamlarına ve dilbilgisi kurallarına göre yorumlanması demektir.

- **Tarihi yorum:** Kanunun hazırlık aşamasından yasallaşmasına kadar olan süreç içerisinde kanun koyucunun iradesinin, niyetinin araştırılmasını ifade etmektedir.
- **Sistemik yorum:** Manası araştırılan kanun hükmünün kanunun bütünü içindeki yeri ve diğer ilgili kanun hükümleri ile olan bağlantısı nazara alınarak yorumlanmasını ifade etmektedir.
- **Amaçsal (Öze Uygun, Ruhi) yorum:** Bu yorum yöntemi öznel (sübjektif) ve nesnel (objektif) teoriye dayanan iki anlamı vardır. Öznel teoriye göre, kanun koyucunun kuralları koyduğu zaman geçerli olan iradesidir. Bu irade beyanları tutanaklar gibi tarihi yorum araçlarından yararlanılarak tespit edilebilmektedir. Nesnel teoriye göre ise, kanun koyucunun değil, kanunun amacının belirlenmesidir. Yani, kanun tasarı veya teklifleri yasaladıktan sonra yasanın kanun koyucunun iradesinden ayrı ve bağımsız bir varlık olduğu kabul edilir ve kanun tasarı veya tekliflerinin kanunlaştığı zamanın değil, uygulandığı zamanın koşullarına göre yorumlanmasını ifade etmektedir.

Kanunun bütünü içindeki yeri ve diğer kanun hükümleri ile olan bağlantısı göz önünde bulundurularak yapılan sistematik yoruma göre; götürü gider uygulamasının 193 sayılı GVK'nın 40'uncü maddesinde düzenlenmesi, bu maddede giderler için öngörülen şartların götürü gider içinde geçerli olduğu, sadece tevsik edici belge zorunluluğuna istisna getirildiği anlaşılmaktadır.

Götürü giderin asıl maksadının yurtdışında belgelendirilemeyen giderlere kolaylık sağlamak üzere, belge ibraz ve muhafaza şartı gerektirmeyen bir düzenleme olduğu dikkate alınıp diğer maddelerle olan ilişkisi değerlendirildiğinde; ilgili maddenin tüm bentleri safi kazanca ulaş-

⁴ S. Ateş OKTAR. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitapevi. İstanbul. 2012. 54-56.

mayı hedeflemiştir. Safi kazanca ulaşmak içinde bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müspet fark olduğu, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği ve işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı; yani maddede yer alan giderlerin yasal defterlere kaydedilerek safi kazancın tespit edileceği anlaşılmaktadır.

Şayet götürü gidere ilişkin, bu giderin yapıldığına dair ispat edici şartlar getirilmediği değerlendirilseydi; kanunun sistematiği gereği söz konusu düzenleme 193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinde değil, aynı Kanunun 89'uncu veya 5520 sayılı KVK'nın 10'uncu maddelerinde düzenlenmesi gerekirdi. 193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan giderlerin tamamı 193 sayılı GVK'nın 89'uncu veya 5520 sayılı KVK'nın 10'uncu maddelerinde olduğu gibi beyanname üzerinden değil, yasal defterlere kaydedilerek giderleştirilmektedir. Dolayısıyla götürü giderin 193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinde yer alması, bu madde içinde yer alan diğer giderler için öngörülen şartların (tevsik edici belge şartı hariç) götürü gider içinde geçerli olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu kapsamda olaya bir kül halinde bakıldığında 194 No.lu GVGT'nde yer alan şartların yeni hükümler getirmekten ziyade, kanun maddesinin lafzını, ruhunu ve sistematiğini daha sarıh bir şekilde ortaya koyduğu görülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Götürü gidere ilişkin olarak düzenlenen 193 sayılı GVK'nın 40/1'inci maddesinde, götürü giderin yapıldığına dair ispat edici şartlara yer verilmemiştir. Bunun için idare 194 no.lu GVGT düzenleyerek sarıh bir suretle ispat edici şartları belirlemiştir. Aslında söz konusu Tebliğ ile düzenlenen şartlar, ilgili Kanun maddesinde açık bir suretle yer almasa da, Kanunun sistematiği yönünden söz konusu şartları içinde barındırmak-

tadır. Bu belirsizlik yüzünden yargı kararları ile idarenin kararları sık sık karşı karşıya gelmektedir. Yargının almış olduğu kararlar ekseriyetle mükellef lehine sonuçlanmaktadır.

İdare, götürü gidere ilişkin olarak yayımlanmış olduğu 194 no.lu GVGT'nde yer alan şartların yargı kararıyla bozulmasını istemiyor ve götürü gideri sadece 213 sayılı VUK'un 227 ve müteakip maddelerinin bir istisnası olduğunu kabul etmek istiyorsa, ilgili Tebliğde yer alan şartların Kanun maddesine ilave edilmesi yönünde yasama organına tasarı sunması gerekmektedir. Şayet idare, yargı kararlarında da hüküm altına alındığı şekilde, götürü giderin yapıldığına dair ispat edici şartlara ihtiyaç olmadığı yönünde değerlendirmek istiyorsa, götürü gidere ilişkin düzenlenen Kanun maddesini 40'inci maddeden çıkartarak gerek 193 sayılı GVK'nın 89'uncu gerekse 5520 sayılı KVK'nın 10'uncu maddelerinin içine yerleştirmesi ve 194 no.lu GVGT'nde yer alan şartları kaldırması gerekmektedir. Aksi takdirde kanunun sistematiğine aykırılık söz konusu olmaktadır.

Bizim görüşümüz götürü gidere ilişkin olarak düzenlenen 193 sayılı GVK'nın 40/1'inci maddesine 194 no.lu GVGT'nde yer alan şartların sarıh bir suretle ilave edilmesi yönündedir. Çalışmamızda detaylıca yer verdiğimiz gibi götürü giderlerin beyanname üzerinden indirim konusu yapılan giderler olmadığı, sadece belge ibraz etmenin istisnası olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla ilgili Kanun maddesine bir an önce yasama organı tarafından ilaveler yapılması elzemdir. Aksi takdirde idarenin kararları ile yargının kararları arasındaki uyumsuzluklar katlanarak devam edecektir. Bundan zarar görecektir olan vergi mükellefleri olacaktır. Mükelleflerin vergi ödevinin yanı sıra, yargıda davalarını takip etme gibi sorumlulukları da doğacaktır. Bu süreç meşakkatli olduğundan mükellefleri gereksiz yere yormakla kalmayacak, aynı zamanda idarenin ve yargının da iş yükünü artıracaktır. Bu sebeple gerekli düzenlemelerin bir an önce yapılması tüm tarafların menfaatine olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin 22.11.2019 tarihli ve E.2019/777- K.2019/1144 Sayılı Kararı
- Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi'nin 24.06.2020 Tarihli Ve E.2020/201-K.2020/413 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.2016 Tarihli Ve E.2012/8339-K.2016/337 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 28.07.2007 Tarihli Ve E.2006/2738-K.2007/610 Sayılı Kararı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. 15.06.2000 Tarihli 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Ankara
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. 07.03.1996 Tarihli 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Ankara.
- İstanbul 1.Vergi Mahkemesi'nin 15.4.2004 Tarihli Ve E.2003/942-K.2004/1026 Sayılı Kararı
- İstanbul 4.Vergi Mahkemesi'nin 25.10.2005 Tarihli Ve E.2005/978-K.2005/1860 Sayılı Kararı
- İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 31.01.2007 Tarihli Ve E.2006/1337-K.2007/230 Sayılı Kararı
- İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 15.06.2012 Tarihli Ve E.2011/2530-K.2012/1808 Sayılı Kararı
- Kayseri Vergi Mahkemesi'nin 01.10.2020 Tarihli E.2020/763 – K.2020/768 Sayılı Kararı
- OKTAR, S. A. (2012). *Vergi Hukuku* (8.b). Türkmen Kitapevi. İstanbul:
- T.C. Yasalar (13.06.2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)
- T.C. Yasalar (04.01.1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar (13.12.1960). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2019). *2019 Beyanname Düzenleme Rehberi Gelir Vergisi Kanunu Rehberi*. Ankara.