

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 3 - Ocak 2023



Damga Vergisinde Kağdın "Hükmünden Faydalanma" Kavramı
Mehmet MAÇ

2023 Yılı Sonunda Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi
Erdal GÜLEÇ

Değerli Konut Vergisinde "Pişmanlık" Yanılgısı
Özge İnci HURŞİTOĞLU

7420 Sayılı Kanunla Getirilen Sermaye Azaltımında Vergileme Uygulaması
Haluk ERDEM

Teknolojik İşçiliğin Vergilendirilmesi
Ömer ŞENER



Mehmet MAÇ
Anısına

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŐKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŐ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŐIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ömit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI VE HİZMET İHRACATLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Murat SOFTA

E. Vergi Müfettişi/E. Daire Bşk. Yrd./Yeminli Mali Müşavir

ORCID Numarası: 0000-0002-6267-3652

ÖZET

İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, belgelendirebildikleri 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 kurum kazancından indirebilmelerine imkan sağlanmıştır.

Ancak uygulamada bu müessesenin götürü bir indirim mi olduğu, yoksa yapılan harcamalara dayanması mı gerektiği noktası İdare ile mükellefler arasındaki en büyük ihtilaf konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte hizmet ihracatı yapan firmaların bu faaliyetleri sebebiyle götürü gider uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağına dair mevzuatta kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

Döviz kurlarında yaşanan hızlı artıştan sonra ortaya çıkan enflasyon ortamının kontrol altına alınmaya çalışıldığı bu dönemde ihracatın desteklenmesinin daha da önemli hale geldiği göz önüne alınarak götürü gider uygulamasında yaşanan problemlere, uygulamadaki özellikli hususlara ve çözüm önerilerimize çalışmamızın devamında yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İhracat, Götürü Gider, İndirim, Tevsik, Kayıt

GİRİŞ

Son yıllarda ülkemizden gerçekleştirilen ihracatların tutarlarında ve ihracat yapan firmaların sayısında görülen önemli artışlar vergi kanunlarımızda yer alan ihracata bağlı teşvik, istisna, muafiyet ve benzeri uygulamalarının önemini artırmıştır.

Bu kapsamda ihracat yapan firmalar için sağlanan kolaylıklardan bir tanesini de belgeye bağlanamayan harcamaların belirlenen kısmının kurum kazancından indiriminde tevsik edici belge aranmaması şeklinde özetlenebilecek götürü gider uygulaması olarak saymak mümkündür. Mobilitenin ve teknolojinin hızla yaygınlaştığı ve dolayısıyla yurtdışında iş yapabilmek için artık fiziken yurtdışına çıkma ihtiyacının azaldığı göz önüne alındığında var olan yasal mevzuatta da uyarlamaların yapılması müesseselerin amacına ulaşması adına kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Bu çalışmamızda götürü gider uygulamasının mantığına, gerçekten bir harcamaya dayanma zorunluluğu bulunup bulunmadığına, uygulamada problem yaşamamak adına takip edilmesini tavsiye ettiğimiz prosedürlere ve hizmet ihracatı yapan firmaların bu uygulamadan yararlanıp yararlanamayacağına dair açıklamalara yer verilecektir.

1. Gider Kayıtlarının Tevsiki Zorunludur

Gelir Vergisi Kanunu¹ (GVK)'nın 37. maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış olup ticari kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. ve 39. maddelerinde ise bilanço esasına göre ticari kazanç ve işletme hesabı esasına göre

ticari kazancın nasıl tespit edileceği belirtilmiş ve bu tespit yapılması sırasında Vergi Usul Kanunu² (VUK)'un değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40/1. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir. Söz konusu giderlerin kurum kazancında indirim konusu yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun "İspat Edici Kâğıtlar" başlıklı 227. maddesine göre belgelendirilmesi zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nun "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlıklı 228. maddesinde sayılan aşağıdaki giderlerin için ispat edici kâğıtların aranmayacağı ifade edilmiştir.

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

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.

Bu kapsamda, belgelendirilmeyen ve/veya belgelendirilemeyen giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlıklı 228. maddesinde belirtilen giderler hariç, indirilmesi mümkün değildir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmü ile "*İhracat, yurt dışında inşaat, onarma,*

1 06.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere **götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.**” denilerek bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerine göre belgelendirilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine olanak tanınmıştır.

Götürü gider uygulaması olarak da adlandırılan bu düzenleme ile ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere söz konusu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla bu işlerinden dolayı belgelendiremedikleri giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilme imkânı sağlanmıştır.

Götürü gider uygulaması ise, VUK’nun getirdiği ispat yükümlülüğüne istisna teşkil eden bir uygulamadır. Normal şartlar altında indirim amaçlı kullanılacak bir harcamanın ispat yükümlülüğünü ve bunun için kullanılacak belgelerin düzenlenme usullerini bile belirleme yoluyla sınırlayan vergi kanunları, bu uygulama için bir istisna getirmiş, mükelleflere belirli şartların sağlanması halinde ispatı mümkün olmayan giderlerini indirme hakkı tanımıştır.

Belgelendirilen giderlerin indirimi götürü gider indiriminin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. İhracat hasılatın elde edilmesinde katlanılan belgesiz giderlerin binde beşten fazla olması durumunda, bu orana kadar belgelendirilemeyen giderler götürü gider uygulaması kapsamında kazançtan indirilebilecek olup fazlaya ilişkin

kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2. Götürü Gider Uygulamasının Kapsamı

Götürü gider uygulamasından;

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

faaliyetinde bulunan dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler dahil, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde *“ihracat 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 imkânı getirilmektedir. Böylece bu mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesine imkân sağlanmaktadır.”* denilmektedir

Götürü gider uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³ açıklanmıştır. Uygulamada değişiklik yapılan hususlara daha sonra yayınlanan 197⁴ ve 233⁵ Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde, **yurt dışı teknik hizmet faaliyetinde** bulunanların da bu uygulamadan yararlanabileceği belirtilmiştir.

3 07.03.1996 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır

4 16.04.1996 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır

5 15.06.2000 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır

Kanunda sayılan faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesi hükmüne göre hesapladıkları götürü giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Bu sebeple götürü gider uygulamasından yararlanabilecek faaliyetlere daha yakından bakmanın faydalı olduğunu değerlendiriyoruz.

2.1. İhracat Faaliyetleri

194 seri no.lu GVK Genel Tebliğinde her türlü döviz cinsinden ihracat hasılatı için götürü gider indiriminden yararlanılabileceği belirtilmiştir. Ancak Tebliğin I/4-a bölümü incelendiğinde ihracat ifadesinden Gümrük Kanununun 150. maddesinde ifade edilen ihracat ile 152/b Maddesinde ifade edilen serbest bölge satışlarının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun⁶ 150. maddesinde ihracat rejiminin, serbest dolaşımda bulunan **eşyanın** ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimi ifade ettiği belirtilmiştir. İhracat yönetmeliğinde ise ihracat "**Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını ve yahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri**" olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda eşya mahiyetinde bulunmayan ve gümrük rejimine tabi olmayan hizmetlerin götürü gider uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağına dair bir kesinlik bulunmamaktadır.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 20/05/2016 tarih ve 13649056-125[05-2014/ÖZE-03]-61 sayılı özelgesinde, "yurt dışında yabancı bir firma tarafından yapılmakta olan inşaat işinde çalışmak amacıyla Türkiye'den yurt dışına işçi gönderilmesi işleminden elde edilen kazanç

hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığından bahisle götürü gider uygulamasından yararlanılamaz" şeklinde bir görüşü verilmiştir. İdarenin bu özelgesinden söz konusu işçi gönderilmesi işlemi hizmet ihracının kapsamına girmiş olsaydı götürü gider uygulamasına konu edilebileceği anlamı çıkarılabilecek şekilde yazılmıştır.

Ancak bu özelgeden götürü gider uygulamasında hizmet ihracının, ihracat kapsamında mı sayılacağı yoksa sadece Tebliğde belirtilen hizmetlerin mi hizmet ihracı sayılacağı hususuna açıkça değinilmemiştir. Kanunda götürü gider uygulamasından faydalanılabilecek işlemlerde ihracatın haricinde tahdidi olarak sayılan işlemlerin hizmet kapsamında değerlendirildiği göz önüne alındığında kanun koyucunun hizmet ihracında götürü gider uygulamasını yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere tanıdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bununla birlikte hizmet ihracında bulunan mükelleflerinden fiziken mal gönderiminde bulunmasalar da yaptıkları işlerin muhatabını bulma kapsamındaki müşterilerin tedariki, hizmetin ifasına ilişkin olarak aldıkları hizmetler, hizmet bedelinin tahsiline ilişkin alınacak hizmetlerde belgelendirilemedikleri giderlerin bulunabildiği göz önüne alındığında İdarece bu uygulamanın döviz kazandıran hizmetleri de kapsamına alması yönünde bir açılım getirilmesinin uygun olacağını değerlendiriyoruz.

2.1.1. Götürü Gider İndirimi Uygulamasında Hâsılatın Kapsamı

Her türlü döviz karşılığı ihracat hâsılatı, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne (Türk Lirası karşılığı

6 04.11.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

yapılmış ihracat, döviz cinsinden hâsılat olarak kabul edilecektir) yapılan ihracat hariç olmak üzere Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hâsılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Son dönemlerde döviz dalgalanmalarının önüne geçmek ve TL'nin konvertibilitesini arttırmak amacıyla TL cinsinden dış ticaret hacminin artırılmaya ve özendirilmeye çalışıldığı düşünüldüğünde götürü gider uygulamasının kapsamının ihracatın dövizli yapılma şartının kaldırılarak TL ile yapılan ihracatların da götürü gider uygulamasından faydalanılacak şekilde revize edilmesinde fayda olduğunu değerlendiriyoruz.

Döviz olarak elde edilen ihracat hâsılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği/kaydedilmesi gereken tarihte geçerli olan TCMB döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Kanuni süre ise ihracatta, hasılatı kaynağı olan ihracatın fiilen gerçekleştirildiği (gümrük beyannamesinin kapandığı) tarihtir. Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde ise, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasil olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

Hâsılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi durumunda, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hâsılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farkları ihracat hasılatının kapsamına dahil edilmeyecektir.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB teslim

şartının yanı sıra CF veya CIF teslim şartı ile de, yapılabilmektedir. **CF satış bedeli**, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; **CIF satış bedeli** ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır. İhracatçı taşımayı bizzat kendisi gerçekleştirebileceği gibi Türk Lirası veya döviz karşılığında diğer gerçek ve tüzel kişilere de yaptırabilmektedir.

İhracatçının, CF veya CIF teslim şartı ile ihracatta; taşımayı **döviz karşılığında** başka kurum ve gerçek kişilere yaptırması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Başka bir deyişle, taşımanın başkasına döviz karşılığı yaptırıldığı durumda, ihracatın FOB, CF veya CIF teslim şartı ile yapılmış olmasına bakılmaksızın azami götürü gider tutarı FOB satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Nakliyenin **bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda** ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hâsılat tutarını dikkate alacaktır. Öte yandan, taşımayı Türk Lirası karşılığında gerçekleştiren nakliyecinin, bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanması söz konusu değildir.

2.1.2. İhracatın Kapsamına Giren Faaliyetler

Cari olan mevzuat çerçevesinde yapılan;

- Serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı,
- Serbest bölgelere yapılan ihracat,
- Geçici, kabul, rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamul maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatı,

- Sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat,

Götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir.

Ancak aşağıdaki hizmetlerden sağlanan hâsılat götürü gider uygulamasında ihracat hâsılatı olarak dikkate alınmayacaktır:

- Gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimlerinden sağlanan hâsılat.
- Yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimlerin sağlanan hâsılat.
- Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimlerin sağlanan hâsılat.
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimlerinden sağlanan hâsılat.
- Uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hâsılat.
- Transit ticarettten sağlanan hâsılat

Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arz etmemektedir.

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

İhraç kaydıyla mal tesliminde götürü gider uygulamasına ilişkin olan 194 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan bölüm 233 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme

ile yürürlükten kaldırılmıştır. Buna değişiklik sonrasında, götürü gider uygulamasından ihracat hâsılatlarının tamamını dikkate alarak yalnızca ihracatı gerçekleştirenler yararlanacaklardır. İhracatçıya ihraç kaydı ile mal teslim edenlerin ise bu uygulamadan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

2.2. Yurt Dışında İnşaat, Onarma Montaj ve Teknik Hizmetler

İnşaat, onarma montaj deyimi mevzuatımızda sıklıkla kullanılmasına rağmen özel bir belirleme mevcut değildir. Genel bir tanımla inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetleri kapsar. Onarma, bir gayrimenkulün zarar gören veya yenilenmek istenen kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçekli tamir ve yenileme faaliyetleri olarak ifade edilebilir. Montaj, makine ve cihazın projeye uygun olarak kurulması ve yapılandırılmasıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlayarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Mezkur kanununun 5/3 maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlara ilişkin giderlerin diğer kurum kazançlarından indirilmesine izin verilmediği için yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden kazanç elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin hesapladığı götürü gider diğer kazançlarla ilişkilendiremeyecektir.

Bu mükellefler, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına

intikal ettireceklerdir. Böylece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h göre kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır. Bu kazanç da zaten kurumlar vergisinden istisna olduğu için uygulama sadece yurt dışında inşaat, montaj, onarma ve teknik hizmet faaliyetlerinden kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri için işlev arz etmektedir.

2.3.Yurt Dışı Taşımacılık Faaliyetlerinde Götürü Gider Uygulaması

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hâsılat 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. Bu kapsamda 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.

Taşıma işinin deniz, hava, kara, demir yolu, boru hattı ile yapılmasının, yolcu ve eşya taşınmasının önemi olmayıp uygulama kapsamına her türlü taşıma işleri girmektedir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığında sağlanan hâsılat da götürü gider indirimi uygulamasına konu edilebilecektir.

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 hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca, götürü gider uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

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 nakliyeciler bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanamaz.

Uluslararası taşıma işinin komisyon karşılığı taşeron firmalara yaptırılması durumunda götürü gider uygulamasından yararlanma hakkı kendi taşıma hasılatı kadar olan kısım itibariyle bütünüyle taşerona aittir.

CF veya CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliyeyi döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişilere yaptırması halinde, ihracatçı götürü gider uygulamasından nakliye ve sigorta bedeli hariç ihracat bedeli (FOB satış bedeli) üzerinden yararlanabileceğinden, taşıma işini döviz karşılığı yapan nakliyeciler söz konusu döviz cinsinden taşımacılık hasılatını götürü gider uygulamasında dikkate alabileceklerdir.

Yurt dışı taşımacılığın Türk Lirası karşılığı yapılması durumunda ise nakliyeciler bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanamaz. Bununla birlikte Türkiye’den Türkiye sınırları içindeki bir serbest bölgeye yapılan taşıma işleri dövizli de olsa götürü gider uygulamasından faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

3. Gider mi İndirim mi?

Getirilme gerekçesi, bir ayağı yurtdışında olan işerle ilgili olarak yurt dışında katlanılan bazı giderlerin belgesinin temin edilememesi nedeniyle yaşanan sıkıntıları gidermek olan götürü gider uygulaması, ilgili kanun maddesinin farklı yorumlanmasına bağlı olarak birçok ihtilafa konu olmuştur. Bunun üzerine Mali İdare hem yanlış anlamaları gidermek hem de uygulamanın yönlendirilmesi amacıyla 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde bazı düzenleme ve açıklamalar yapmıştır.

194 Seri No.lu Tebliğ'de, GVK uyarınca ticari kazancın tespiti için yapılan genel giderlerin VUK'ta belirtilen şekilde ispatlanması gerektiği, ancak 40. maddenin 1. bendine yapılan ekleme ile VUK hükümlerine göre ispatlanamayan bazı giderlerin indirimine müsaade edildiği açıklanmış, ardından da hangi mükelleflerin müsaade edilen bu indirimden yararlanabileceği ve yararlanma koşulları belirtilmiştir.

194 Seri No.lu Tebliğde de götürü gider uygulamasından yalnızca; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceği ifade edilmiştir.

194 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nin I/5 bölümünde “*götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir*” ifadesi yer almaktadır. Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflere, kanunda aranan faaliyet sınırının yanı sıra bu faaliyetleri yerine getirirken belgelendirilemeyen harcamalara maruz kalmış olma zorunluluğu getirilmiştir.

Ayrıca Tebliğin geneli incelendiğinde sıklıkla

kullanılan “götürü gider kaydı” ifadesi mal varlığında azalmaya ilişkin bir muhasebe kaydının da arandığına işaret etmektedir. Anlaşılacağı üzere İdare hem harcamanın fiilen yapılmasını hem de buna işaret eden muhasebe kaydını aramaktadır.

Bununla birlikte, uygulamada madde metnindeki ifadede “*yurt dışındaki bu işerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri*” indirme hakkı tanındığı için bu giderlerin yapılan bir harcamaya ilişkin olarak dikkate alınması gerektiği iddiasının kanunda yapılan düzenlemenin maksadını aştığı, bu uygulamanın yurtdışında işleri ile ilgili giderlerine karşılık olarak götürü olarak hesaplanması gerektiği, dolayısıyla bir harcama yapıp yapılmadığından bağımsız olarak bu tutarların kurum kazancında indirim olarak dikkate alınması gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır.

Bu görüşlere paralel olarak ortaya çıkan bir ihtilaf İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Kararıyla⁷; GVK'nın 40/1. maddesi uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve belgelendirilmesi gereken genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki işerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı olmadığı, götürü gider indirimi için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmamakta olup, yurtdışı hasılatının binde beşini geçmediği halde, yasal defterlere kaydedilmeyen yurtdışı giderlerinin fiilen yapıldığının ispatlanamadığı iddiasıyla götürü gider uygulamasına tabi tutulmaması gerektiğinden bahisle davacı adına ikmalen salman vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık

7 15.06.2012 günlü ve E:2011/2530, K:2012/1808 sayılı Karar

görülmeyişi gerekçesiyle kaldırılmasına karar verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi E.2012/8339 sayılı kararıyla vergi mahkemesinin kararını onamış ve İdarenin temyiz talebini reddetmiştir.

Götürü kelimesinin sözlükte “*tartı veya ölçü ile olmaksızın, fiyatı veya ücreti toptan belirlenen iş*” olarak tanımlandığını görmekteyiz.

Vergi sistemimizde “Götürü Usule” ilişkin çeşitli uygulamalara rastlanmak mümkündür. GVK’nın mülga 38.maddesinde “*Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı götürü usulde vergilendirilir.*” şeklinde bir düzenleme yer almaktaydı. Yine GVK’da 2022 yılının başından geçerli olmak üzere kaldırılana kadar basit usulde vergiye tabi olan berber, terzi veya taksicinin yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaatlarda çalışan ameleler “götürü ücret” usulünde vergilendiriliyordu. Bu kişilerin ellerine geçen paraya bakılmaksızın, ödeyecekleri vergi asgari ücretin yıllık tutarının yüzde 25’i şeklinde tayin edilmişti.

Bunlara ilave olarak, kira geliri elde eden mükelleflere yönelik bir götürü gider uygulaması daha bulunmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin verilecek beyannamelerde beyan edilen gelirden elde edilen kazancın tespiti için mükelleflere iki seçenek sunulmaktadır: “Gerçek gider usulü”nü seçen mükellefler belgeye dayanan gerçekleştirdikleri giderlerini gelirlerinden indirerek kazancını tespit etmekte, “götürü gider usulü”nü seçen mükellefler ise herhangi bir belgeye gerek olmaksızın gayrisafi hâsılâtın belli bir yüzdesinin indirilmesi yoluyla GMSİ kazancı tespit edilebilmektedir.

Bu uygulamalara benzer bir durum da harcırahlarda söz konusu olmaktadır. Gider karşılığı olarak yapılan harcırah ödemeleri Kanunda sayılan şartlarda Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu uygulamalar

dikkate alındığında bir uygulamanın götürü usulde olması ve/veya gidere karşılık olmak üzere tayin ve tespitinin yapılması durumunda bu uygulamada fiilen o kazançların üstünde veya altında olup olmadığı ve giderlerin fiilen gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitine girilmemektedir.

VUK’un 227. maddesinin birinci fıkrasında, “*bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*” şeklinde düzenlenmişken, aynı maddenin ikinci fıkrasının parantez içinde, “*götürü usulde tespit edilen giderlerin tevsikinin mecburi olmadığı*” düzenlemesi yer almaktadır.

Kanun metninde herhangi bir şarta bağlı kalmaksızın hesaplanan tutarın ticari kazançtan indirilmesine yönelik olarak kullanıldığı değerlendirilen “**götürü**” ibaresi uygulamanın mahiyeti açıklaması anlamında önemlidir. Tebliğde yer alan “*harcamanın yapılmış olması ve işletme varlığında bir azalma olma*” şartının tebliğle uygulamaya konulması işlemi götürü gider indirimi olmaktan çıkartarak gerçek gider usulünde indirilecek giderler statüsüne dönüştürmektedir.

Bu kapsamda da götürü gider uygulamasına ilişkin olarak şahsi değerlendirmemiz fiilen gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinden bağımsız olarak ihracat hasılatının binde beşlik kısmının kazançlarda indirim olarak dikkate alınmasının yerinde olacağı yönündedir.

SONUÇ

İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu faaliyetleri dolayısıyla belgeli giderlerine ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın

binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili 227. maddesi çerçevesinde belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de kazançlarından indirebilirler. Türk Lirası ile yapılan ihracatlar (KKTC'ye yapılanlar hariç), bedelsiz ihracatlar, ihraç kayıtlı satışlar ve transit ticaret kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatlar götürü gider uygulamasında hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Dövizdeki dalgalanmanın önüne geçmek adına birçok ülkeyle TL ya da kendi ülke para birimleriyle ticaret yapmaya yönelik girişimler dikkate alındığında TL cinsinden gerçekleştirilen ihracat hasılatlarının da götürü gider uygulamasının kapsamına dahil edilmesinin yerinde olacağını değerlendirmekteyiz.

194 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde her türlü ihracat hasılatı için götürü gider indiriminden yararlanılabileceği belirtilmiş olsa da Tebliğ incelendiğinde Gümrük Kanununun "İhracat Rejimi" kapsamındaki ihracatlardan (genel itibariyle gümrük rejimine tabi mal ihracatlarını kavramaktadır) elde edilen hasılatların hesaplamaya dahil edilebileceği, kanunda sayılanların dışındaki hizmetlerin götürü gider uygulamasından faydalanılamayacağı anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte hizmet ihracında bulunan mükellefler fiziken mal gönderiminde bulunmasalar da yaptıkları işlerin muhatabını bulma kapsamındaki müşterilerin tedariki, hizmetin ifasına ilişkin olarak aldıkları hizmetler, hizmet bedelinin tahsiline ilişkin alınacak hizmetlerde belgelendirilemedikleri giderlerin bulunabildiği göz önüne alındığında İdarece bu uygulamanın döviz kazandıran hizmetleri de kapsamına alması yönünde bir açılım getirilmesinin uygun olacağını değerlendiriyoruz.

İdare götürü gider için hem harcamanın yapılmış olmasını hem de muhasebe kaydını

şart koşarken mükellefler ve yargı mercileri aynı görüşte değildir. İdarenin görüşüne göre götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekmektedir. Ancak tebliğle getirilen bu kritere "yasada olmayan koşulların idarece tebliğle ihdas edilemeyeceği, uygulamalarda yasaca aranan koşullardan başka koşul aranmayacağı ilkelerini de içeren "verginin yasallığı" ilkesine aykırı olduğu, ihracat hasılatının binde beş oranında hesaplanacak götürü giderin her hal ve takdirde vergi matrahından düşülebileceği dolayısıyla herhangi bir belgeye dayanmaksızın gider olarak dikkate alınması gerektiği, bu hükmün mükelleflere kanunla verilmiş bir imkan ve hak olduğu" gerekçeleriyle karşı çıkan aksi yönde görüşler mevcuttur. 194 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki götürü giderin tek düzen muhasebe sistemindeki hesaplara kaydedilmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması şartlarının Gelir Vergisi Kanunu 1/40. fıkrası parantez içi hükmünü sınırlandırdığına dayanan bu görüşler uyarınca açılan davalarda "maddede belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiği, sayılan faaliyetlerin yurtdışında yapılmasını teşvik amacıyla ve bu faaliyetler sonucu sadece bu faaliyette bulunan mükelleflere mevcut haklarının yanında elde edilen kazancın belli tutarının, tevsik şartı aranmaksızın kazançtan indirilmesi hakkını sağladığı, düzenlemede, götürü olarak hesaplanan gider ibaresinin de bu hususu ortaya koyduğu", şeklinde verilen birçok Danıştay kararı bulunmaktadır.

Uygulamadan kaynaklanan görüş farklılığı nedeniyle ihracat yapan firmalar götürü gider indirimi uygulaması konusunda tereddüt yaşamakta ve bazı mükellefler güvenli alanda

kalmak adına bu hakkını kullanmayarak haksız rekabete maruz kalmaktadır. Mükellefler ile idare arasında ihtilafların sona erdirilmesi, bu ihtilafların yarattığı bürokrasi ve enerji kaybını önlemek, tüm mükelleflerin mevzuatta öngörülen teşvik ve kolaylıklardan eşit derecede yararlanabilmesi için yargı mercilerinin müstakar hale gelen kararları dikkate alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 194, 197 ve 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinin götürü gider uygulaması ile ilgili bölümlerinin yürürlükten kaldırılarak konunun yeni ve tek bir tebliğde beklentiler doğrultusunda güncellenmesi kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Bu güncelleme yapılana kadar mevcut uygulama kapsamında götürü gider uygulamasından yararlanma hakları olan mükelleflerin idarenin öngördüğü kayıt usullerini takip ederek veya ihtirazi kayda konu ederek bu haklarını kullanmalarının da haksız rekabete maruz kalmamak adına önemli olduğunu da hatırlatmak isteriz.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 194, 197 ve 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri
- 20/05/2016 tarih ve 13649056-125[05-2014/ÖZE-03]-61 sayılı Özelge
- İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 15.06.2012 günlü ve E:2530/2011, K:1808/2012 sayılı Kararı
- www.alomaliye.com