

İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI İÇİN, MALVARLIĞINDA BİR AZALMA OLMASI ŞART DEĞİLDİR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 10.08.2021

I. ÇALIŞMAMIZIN SINIRI ve TEMEL SAVIMIZ

Çalışmamızın konusunu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. Maddesinde "*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)*" şeklinde yer alan hüküm oluşturmaktadır.

Kısaca bu çalışma, 'götürü gider' tutarının, -başkaca bir şart aranmaksızın- Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nde indirim konusu yapılabilmesi gerektiği savı üzerinden değerlendirmeler içermektedir. Zira ayrıntıları aşağıda açıklanacağı üzere bir kısım idari metinlerde, 'ihracatta götürü gider' uygulaması için Kanuni düzenlemede yer almayan başkaca şartlar da aranıyor olması nedeni ile mükelleflerin Kurumlar Vergisi Beyannamelerine söz konusu tutarı indirim olarak dahil etmedikleri görülmektedir.

Ele alacağımız husus böyle olunca çalışmamız da bu konuya münhasır hale gelmektedir. Bu nedenle uygulamaya esas hasılâtın tespiti, hangi tür iş ve işlemlerin uygulama konusu yapılabileceği gibi diğer konular bu çalışmada ele alınmayacaktır.

Özetle, bu çalışmada temel savımız, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 parantez içi hüküm çerçevesinde mükelleflerin ihracat hasılâtının usulüne uygun Türk Lirası karşılığı üzerinden binde 5 oranında hesaplayacakları bir götürü gideri, bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olarak, 'kanuni defterlerde bir muhasebe kaydı' ve 'tevsik zorunluluğu' olmaksızın dönem beyannamelerinde indirim konusu yapabileceği yolundadır.

II. OLAYA UYGULANACAK NORMUN DEĞERLENDİRİLMESİNDE TEMEL İLKELER

Sözü edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "*İndirilecek Giderler*" başlıklı 40. Maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilmesi kabul edilen giderler düzenlenmiş olup, bu giderlerden ilki ve en önemlisi ilk bentte "*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler*" şeklinde yer almaktadır. Söz konusu bende, 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 4108 sayılı Kanunun 19. Maddesi ile "*(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)*" şeklinde parantez içi hüküm ilave edilmiştir.

Sorunun çözümlü, öncelikle söz konusu Kanun hükmünün irdelenmesini gerekli kıldığından öncelikle temel ilkeleri vurgulamakta yarar görmekteyiz. Şöyle ki:

İlk olarak ele alınması gereken ilke Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" başlıklı 73. Maddesinde, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan ve öğretide "*vergilerin kanuniliği ilkesi*" olarak adlandırılan bu ilke gereği vergi ile ilgili temel düzenlemelerin yapılması ve vergi sisteminin oluşturulması görevi ve yetkisi yasama organına verilmiştir. Vergi kanunları, Anayasadan sonra vergi hukukunun temel kaynağını oluşturmaktadır. Bugün mülga olan Anayasanın 91. maddesi uyarınca Kanun Hükmünde Kararnameler ile vergi konusunda düzenleme yapılmasının yasaklanması; bugün ise Anayasa'nın 104, 106, 108, 118, 119, 123 ve 161. Maddelerinde yer alan Cumhurbaşkanı Kararnamesi ve yine Anayasa'nın 8 ve 104. Maddelerine dayanılarak çıkarılacak Cumhurbaşkanı Kararları içeriğinde vergilerin yer alamayacak olması, vergi hukuku alanında vergi kanunlarının temel kaynak olduğuna işaret etmektedir.

Bu anlamda, "*vergilerin kanuniliği ilkesi*", vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Bu yetkinin temel olarak, mükellefin tespiti - matrahın (dolayısıyla istisna, muafiyet ve indirimlerin tespiti - tarh (oran da Anayasal çerçevede buraya dahildir) - tahakkuk - tebliğ - tahsilat esaslarının tespitini içerdiği konusunda öğretide ve yargı kararlarında tam bir ittifak söz konusudur.

Özetle, "*vergilerin kanuniliği ilkesi*", "*temsilsiz vergi olmaz*" anlayışının doğal bir sonucu olup, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfî davranmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu ilke uyarınca yürütme organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir aslî yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, usûle ilişkin bazı hususlarda ise, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalarak düzenleme yapması mümkündür.

O halde konu vergi olduğunda temel / esas norm vergi kanunları olmaktadır. Hangi Kanunların "*Vergi Kanunu*" olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde, "*Bu Kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*" şeklinde tespit edilmiştir. Bu anlamda 2. Maddesinde Kurumlar Vergisi mükelleflerini tanımlayan ve 6. Maddesinde "*Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" şeklinde atıf yapan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve dahi atıf nedeni ile olayımızda 40/1. Maddesi uyuşmazlığa uygulanacak Gelir Vergisi Kanunu birer "*Vergi Kanunu*"dur.

Yukarıda değinilen "*vergilerin kanuniliği*" ilkesinin ışığında vergi kanunlarının uygulanması önem gösterdiğinden Kanunkoyucu bu konuda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. 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 gözönünde tutularak uygulanır.*" şeklinde özel bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bu hükmün, kanunun yorumu adı altında sınırları aşan yorumlarla vergileme çabalarını önleme ve bu sayede vergilendirmede kanunilik ilkesini koruma amacına yönelik olduğu açıktır.

Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararında, "Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur." şeklinde yer alan gerekçe dikkate alındığında, esasen vergi kanunlarının yorumuna yönelik hüküm olmasaydı dahi bu çerçevede okuma yapılacağı açık iken Kanuna yine de özel olarak bu hükmün konulmasının Kanunkoyucu'nun konuya verdiği önemi gösterdiği ortadadır.

Yukarıda açıklanan ilkeler ışığında uyuşmazlık ile ilgili 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler." şeklindeki 40/1. Maddesini ele alacak olursak:

- Bu hüküm, Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. Maddesinde yer almaktadır.
- Söz konusu hüküm 11 bent halinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilmesi kabul edilen giderleri düzenlemektedir.
- Bu giderlerden ilki "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" şeklinde ilk bentte belirtilmiştir.
- Uyuşmazlığa uygulanacak hüküm, ilk bentteki "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" şeklindeki giderler içinde ama parantez içi hüküm olarak düzenlenmiştir.
- Söz konusu parantez içi hüküm, "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" şeklindeki bent içeriğinde olmakla beraber "...bu bentte yazılı giderlere ilaveten..." şeklinde bir vurgu ile bentteki giderlerin dışında / ayrıca bir giderin düzenlendiğini ortaya koymaktadır.
- Ayrıca parantez içi hükümde yer alan bu gider çeşidinin "...bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla..." ve "...yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere..." ifadeleri ile pekiştirilmiş / sınırları çizilmiş, "...götürü olarak hesapladıkları giderleri de..." nitelemesi ile de maddede sayılanlar dışında ayrı - ama götürü bir gider olduğu ortaya çıkmaktadır.

III. KANUN LAFZINDA YER ALAN "GÖTÜRÜ" KAVRAMININ İRDELENMESİ

Bu açıklamalarımız ışığında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" şeklindeki 40/1. maddesinin, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere bu bentte yazılı giderlere ilaveten götürü olarak hesapladıkları

giderleri de indirim hakkı verdiği ve bunun mevcut giderlerin dışında ama onlara ek olarak ve götürü bir gider olarak tanımladığı sonucuna ulaşmaktadır.

Başlangıçta alıntı yaptığımız Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde yer alan yorum kuralları çerçevesinde hüküm içeriğinde yer alan "götürü" kavramı üzerinde ayrıntılı olarak durmakta yarar görmekteyiz. Zira, mevcut giderlerin dışında ama ayrı ve ek bir gider olarak tanımlanan bu gider kalemi, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla "götürü" olarak hesaplanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde her ne kadar "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.*" denilmekte ise de "*Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*" sınırlaması yer aldığına göre öncelik lafızdadır.

Hükümle işaret edildiği üzere vergi kanunlarını doğru anlama ve yorumlamada öncelikli ve en önemli olan nokta lafızdır. Vergi Usul Kanunu'nda temel prensip olarak vaz edilen bu hususun kanun yazımı sırasında da dikkat edilmesi gereken bir husus olduğu açıktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmü ile getirilen müesseseyi ifade etmek için kullanılan temel kavram "götürü" kavramıdır. "*Götürü gider*" müessesesi üzerine yapılan tartışmalar da genel olarak bu kavram üzerinden yürümektedir. Bu kavramın etimolojik temeline ve kullanıldığı alanlarda ifade ettiği anlama bakıldığında kanun yazımında nasıl kullanılması gerektiği görülecektir.

Kavramın, vergi mevzuatı dışında diğer mevzuatlarda veya iş hayatında değişik kullanımlarına rastlamak mümkündür. Öncelikli olarak "götürü" kelimesinin anlamına bakıldığında ilk anlamının; "*fiyatı veya ücreti toptan belirlenen (iş vb.)*" şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Çeşitli alanlarda değişik kullanım örneklerine göz atıldığında, bu farklı kullanımların genel olarak yukarıda yer verdiğimiz sözlük anlamı ile paralellik arz ettiği anlaşılmaktadır. Bu anlamda, "*götürü ücret*", "*götürü vergilendirme*" ve "*götürü gider*" terimleri "götürü" kavramının kullanıldığı ve kaynağını kavramın sözlük anlamından aldığı kullanımlara örnek olarak verilebilir.

- "*Götürü ücret*" terimine genellikle dışarıdan taşeron olarak işçi çalıştırma yöntemine başvuru alanlarında rastlanmaktadır ve "*Önceden belirlenen bir işin yapılıp bitirilmesi karşılığında işçiye ödenmesi kabul edilen ücrettir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu ücret türünde; işçi, zaman esasına göre ücret sisteminde olduğu gibi herhangi bir zaman sınırı ile bağlı değildir. Zamana bakılmaksızın yapılacak iş üzerine ücret toptan belirlenir ve iş ne zaman biterse o zaman ücret almaya hak kazanılır.
- (Günümüzde mülga) "*Götürü vergilendirme*" yönteminde; idare, bütün bir yükümlü grubunun veya meslek erbabının belirli koşullar altında ödeyeceği belli bir vergiyi saptamaktadır. Bu yöntemde kişilerin üzerlerine düşen vergi ayrı ayrı ve gerçek miktarı ile tespit edilmek yerine toplu olarak bir meblağ belirlenmekte ve ödenmesi gereken verginin bu tutarda olduğu varsayılarak işlem yapılmaktadır.

- “Götürü gider” kavramı ise; herhangi bir mevzuda katlanılan giderin hesaplanması gereken durumlarda, giderin gerçek ve safi tutarının birtakım gerekçelerle ortaya konmayıp belli varsayımlarla toptan hesaplandığı durumlar için kullanılmaktadır. Buna gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili vergileme örnek verilebilir.

Yukarıda yer verilen örneklerden anlaşılacağı üzere “götürü” kavramının kullanımının sözlük anlamına uygun olduğu, bir başka ifade ile genel olarak “götürü” kavramının, ücret, vergi, gider vs. gibi tutarların, gerçek durumlarına nüfuz edilmeyerek, bazı ön kabullerden hareketle toptan belirlendiği durumlar için kullanıldığı görülmektedir.

IV. GENEL TEBLİĞ İLE GETİRİLEN AÇIKLAMALAR KANUN LAFZI İLE ÖRTÜŞMEMEKTEDİR

Hal böyle iken ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 parantez içi hükmü lafız olarak açık iken, vergi idaresi yayımladığı 194 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliği (RG: 07.03.1996 - 22573) ile Kanunda var olmayan şartları arama yoluna gitmiştir. Genel Tebliğin ilgili kısmı aşağıya alınmıştır:

"5. Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali 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 yasalarınca 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 Sisteminde 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."

Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıya alıntı yapılan kısmı, Kanun ile idareye bırakılmış bir alanı düzenlememektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesi idareye bağlı ve sınırlı olarak dahi bir yetki vermemiştir. Zaten bu alıntı içerik, "vergilendirmede kanunilik" ilkesi ışığında Kanun ile dahi idareye bırakılabilecek bir alan değildir.

Diğer yandan alıntı yapılan Genel Tebliğ, bir yandan "Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır." ve "Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır." demekte, ancak diğer yandan da "Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz

giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekir." sonucuna vararak çelişkiye düşmektedir.

Oysa 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (RG: 26.12.21992 - 21447 M) *"Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlişkisi ve Yaptırımı"* şöyle düzenlenmiştir:

"Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların teklifi değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır."

Bir başka ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve Mükerrer 257. Maddelerinin verdiği yetki ile çıkarılmış Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin vergilendirme ile bir ilgisi ve ilişkisi bulunmamaktadır. Ticari kazancın tespiti üzerine inşa edilen sistem ile bulunan *"ticari kar"*, vergi mevzuatında düzenlenmiş istisna - indirim veya eklentilerin ayrıca dikkate alınması ile Beyannameye dahil edilerek *"matrah"* tespit edilmekte ve vergileme yapılmaktadır.

Vergi İdaresinin alıntı yapılan Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve muhasebe kayıtlarına girme nedeni, *" 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."* açıklamasında kendini göstermektedir. Zira Tebliğin bu kısmında,

- *"Belgesi temin edilemeyen giderler..."*
- *"...giderlerin, ... Götürü gider tutarını aşan kısmı..."*
- *"...aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak..."*
- *"...belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler..."*

gibi ifadeler ile yapılan açıklamalar, *"belgesi temin edilemeyen"* de olsa bir kısım giderlerin kanuni defter kayıtlarında gider kaydedilmesi gibi kanunda olmayan bir şartı arama noktasında varmaktadır.

Bir başka ifade ile, Genel Tebliğe göre, önce giderler belgesiz de olsa kanuni defterlerde yapılacak muhasebe kayıtları ile gider kaydedilecek, sonra binde beşi aşan kısım var ise bu aşan kısım haricen dönem beyannamesine kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmek suretiyle vergilenmesi sağlanacaktır.

Oysa Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 parantez içi hükmü, bentte sayılan giderlere ilave olarak belirli şartı taşıyan hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere GÖTÜRÜ olarak hesaplanan giderlerin indirilebileceği yolundadır. Üstelik bu düzenlemenin yer aldığı 40. Madde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre belirlenen / belirlenecek *"ticari kar"*dan değil *"Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir"* hükmü ile vergiye esas (matraha alınan) *"safî kazanç"*tan söz

etmekte ve burada maddenin diğer bentlerinden farklı olarak "götürü" olarak hesaplanan gider işaret edilmektedir. Yine madde, doğrudan bir "gider"den değil, "yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere" ve üstelik götürü olarak hesaplanan bir tutarı belirtmektedir.

Dolayısıyla idarenin Gelir Vergisi Genel Tebliği ile,

- Bir harcama yapılmış olması,
- Belgesiz de olsa kanuni defterlere gider kaydı,
- Bu şekilde gider tevsiki,
- Buradan hareketle işletme malvarlığında bir azalma

anlamına gelen ve Kanunda bir dayanağı olmayan "Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir." şeklindeki yorumu hukuka aykırıdır.

İdarenin bu yorumu, Kanunun açık lafzına ve dahi "giderin götürü olması" kavramına aykırıdır.

İdarenin 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yaptığı yorumun Kanuni dayanağının bulunmadığı, yine idare tarafından çıkarılmış bir diğer Genel Tebliğ olan 197 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin (RG: 16.04.1996 - 22613) aşağıya alıntı yapılan bölümünde yer alan açıklamalar ile de ortaya çıkmaktadır:

"Öte yandan, Bakanlığımıza intikal eden olaylardan bazı mükelleflerin belgelendirilememiş giderlerini, kanunen kabul edilmeyen gider olduğu düşüncesiyle 1995 yılında defterlerine intikal ettirmedikleri anlaşılmıştır. Bu durumda olan mükellefler, 1995 yılına mahsus olmak üzere ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak kaydıyla defterlere intikal ettirilmeyen bu giderler için de götürü gider hesaplayabileceklerdir. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen gelir vergisi mükelleflerinin, Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde bağlı buldukları vergi dairesine başvurmaları halinde, düzeltme talepleri inceleme yapılmaksızın sonuçlandırılacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanan bu götürü gider tutarı, Kurumlar vergisi beyannamesinin "58. Diğer indirimler" sütununda indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılan götürü gider tutarı, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b/ii) alt bendine göre yapılan tevkifat matrahına dahil edilmeyecektir."

Görüldüğü üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. Maddesi parantez içi hükmü, bir kere yorumlanmaya açılınca biri 194 diğeri 197 olmak üzere iki ayrı Genel Tebliğ'de iki ayrı sonuca varıl(a)bilmektedir. Oysa Kanun lafzı açık olup, idare 194 seri no.lu Tebliğ açıklamalarına Kanuna uygun buluyorsa bu durumda 197 seri no.lu Genel Tebliği hukuka aykırı olarak çıkarmış olacaktır. Bu tartışmalar, açık Kanun lafzı karşısında anlamlı değildir. Olay Kanun hükmünde yer almayan harcama - belgesiz giderler - malvarlığında azalma - muhasebe kayıtları vs gibi kavramlar gündeme getirilmeden "götürü gider" çerçevesi / sınırları içinde ele alınmak durumundadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak irdelediğimiz 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin alıntı yapılan içeriğinin hukuka aykırılığı, Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinin uygulanması konusunda açıklamalar içeren 143 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde (RG: 14.07.1981 - 17402) yer alan şu açıklamaların değerlendirilmesi ile de ortaya çıkmaktadır:

"2365 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek (A) bendinin ilk fıkrasında "Vergi Kanunu" tabirinin açıklanmasına ilişkin eski hüküm yeni metinde de aynen yer almış, ancak söz konusu bendin ikinci fıkrasında, daha önce Vergi Usul Kanununda yer almayan, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir hükme yer verilmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yer verilen bu hükümle vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esası getirilmiş bulunmaktadır.

Madde metninde, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takibettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir.

Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hakuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz."

İdari bir metnin (VUK GT 143), adeta bir diğer idari metindeki (GVK GT 194) yaklaşımın hukuka aykırılığını gözler önüne serdiği açıktır.

V. YARGI KARARLARI, AÇIKLAMALARIMIZ İLE AYNI YÖNDEDİR

Diğer yandan uyumsuzluk konumuzla ilgili yargı kararları da, idari görüşün aksine gerekçe ve sonuç içermekte olup, bu çalışmada öne sürdüğümüz sav ve savunmalar ile aynı yöndedir. Aşağıda bazı kararlardan alıntılar ile örnekler yer almaktadır (Ek-3):

Danıştay Dördüncü Daire, 31.03.2005, E: 2004/1293 K: 2005/529

(Danıştay Dergisi, 2005, Sayı: 110, Sayfa: 157-158)

193 sayılı Kanunun 40 ncı maddesinde; maddede belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiği hakkında.

"2002 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ile buna bağlı muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtlarla veren davacı, ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması ve ödenen taksitlerin iadesi istemiyle dava açmıştır. İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 15.4.2004 günlü veE:2003/942, K:2004/1026 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde, safi kazancın tesbitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz

olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerinin belirtildiği, 194 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde, götürü gider uygulamasının, 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 müessese olduğu, dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal 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 kara ilave edileceğinin ifade edildiği, 193 sayılı Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indrimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir. Davalı İdare, Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

...

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 31.3.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Danıştay Dördüncü Daire, 28.02.2007, E: 2006/2738 K: 2007/610

(Danıştay Dergisi, 2007, Sayı: 116, Sayfa: 157-158)

Davacının ihracat faaliyeti nedeniyle, ihracat tutarının binde 5'i oranındaki belgesiz giderini kazançtan indirmesinde, yasaya aykırılık bulunmadığı hakkında.

"Davacı şirket, 2005/1 nci dönemi geçici vergi beyanamesini ihtirazi kayıtla vermiş, tahakkuk eden verginin 156.591.00 YTL.sinin terkin ve iadesi istemiyle dava açmıştır. İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 26.1.2006 günlü ve E:2005/1191, K:2006/92 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 nci maddesinde de; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderleri ile ihracaat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin, 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 indirilebilecekleri hükmüne yer verildiği, buna göre, mükelleflerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve Kanunen tevsiki mecburi olan giderlerinin yanı sıra, yurt dışında ve kanunla belirlenen alanlarda verilen hizmetler nedeniyle mevzuatın aradığı belgelerle belgelenemeyen götürü giderleri de safi kazancın tespitinde gider olarak indirebilmelerine imkan tanındığı, 2005/1 nci dönemi geçici vergi beyanamesi üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergiye ilişkin olarak yurtdışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle elde edilen yurtdışı satış hasılatının binde beş götürü gider indiriminden yararlanması, bu tutarın

binde beşine isabet eden 930.237.30 YTL nin götürü gider olarak indirilmesi gerektiği, ancak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca "götürü giderin tek düzen muhasebe sistemindeki hesaplara kaydedilmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması" yönündeki uygulama dolayısıyla bu tutarın 521.970.15 YTL.lık bölümünün indirilemediği, yukarıda metni verilen yasal mevzuat uyarınca hangi mükelleflerin hangi koşullarla götürü gider indiriminden yararlanacağı açıklanmış olup, yurtdışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle 186.047.460.82 YTL hasılat elde ettiği tartışmasız olan davacının bu tutarın binde beşine isabet eden indirim hakkının 194 sayılı tebliğ ile getirilen düzenleme ile sınırlandırılmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle götürü gider tutarına isabet eden geçici vergi tahakkukunun kaldırılmasına davacıya ret ve iadesine karar verilmiştir. Davalı İdare, kararın hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek bozulmasını istemektedir.

...Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 26.1.2006 günlü ve E:2005/1191, K:2006/92 sayılı kararının onanmasına 28.2.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Danıştay Dördüncü Daire, 14.03.2007, E: 2006/358 K: 2007/791

(Danıştay Dergisi, 2007, Sayı: 116, Sayfa: 158-159)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 inci maddesi uyarınca; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen döviz cinsinden hasılatın binde 5'inin götürü gider olarak düşülmesinin yasal olduğu hakkında.

"Davacı tarafından, 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi, ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen döviz cinsinden hasılatın binde beşinin götürü gider olarak düşülmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilerek tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen kısmın ret ve iadesi istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 25.10.2005 günlü ve E:2005/978, K:2005/1860 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesiyle yapılan düzenlemenin, maddede 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, idarece, bu giderlerin belgeli olması gerektiği iddia edilmekte ise de, bu giderlerin belgeli olması halinde zaten indirim konusu yapılacağına kuşkusuz olduğu, aksi halde maddenin uygulama olanağı bulunmadığından, ihtirazi kayıt kabul edilmeksizin tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılmasına, tahsil edilen kısmın ise, ret ve iadesine karar verilmiştir. Davalı İdare, tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

...Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 25.10.2005 günlü ve E:2005/978, K:2005/1860 sayılı kararının onanmasına 14.3.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Yukarıda alıntılar ile örneklenen Danıştay kararları dışında, dilekçemize alıntılar ile ithal edilmeyecek ise de ekte tam metin olarak yer alan aşağıdaki Danıştay kararları da gerekçe ve sonuç olarak görüşümüz ile aynı yöndedir:

- Danıştay Dördüncü Daire, 18.04.2018, E:20214/3317 K:2018/3748,
- Danıştay Dördüncü Daire, 27.02.2018, E: 2014/7530 K:2018/2069,
- Danıştay Üçüncü Daire, 12.02.2018, E:2014/2414 K:2018/494,
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.09.2020, E:2019/518 K:2020/952,
- Danıştay Dördüncü Daire, 14.03.2007, E:2006/358 K:2007/791,
- Danıştay Dördüncü Daire, 18.06.2012, E:20211/5409 K:2012/3461,
- Danıştay Dördüncü Daire, 15.02.2001, E:2000/1714 K:2001/1291,
- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 14.02.2018, E:2017/1536 K:2018/260,
- İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 15.06.2017, E:2017/1167 K:2017/1754
- **Danıştay Dokuzuncu Daire, 17.02.2020, E:2019/1057 K:2020/826.**

Yukarıda listelenen kararlardan Danıştay Dokuzuncu Daire'nin, 17.02.2020 tarih ve E:2019/1057 K:2020/826 sayılı kararı aşağıda sıralanan unsurlar itibari ile önemine istinaden tarafımızca koyu harflerle vurgulanmıştır.

- ✓ Her şeyden önce kararın ilgili olduğu davaya konu olay ile işbu davaya konu olay birebir aynıdır.
- ✓ Söz konusu karar, 17.02.2020 tarihli olmakla örneklediğimiz kararlar içinde en yeni / en yakın tarihli karardır.
- ✓ Genel olarak dava konusu olay geçmişte Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire önüne gitmiş ise de örneklediğimiz yakın tarihli bu karar, farklı olarak Danıştay Dokuzuncu Daire tarafından ihdas edilmiştir.
- ✓ Ayrıca bu karar idari yargıda istinaf sistemi uygulanmaya başladıktan sonra dava konusu olayımız ile ilgili verilmiş az sayıda kararlardan biridir.
- ✓ Son olarak vurgulamak gerekir ki, karar derece mahkemesi olarak İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 29.12.2017 tarih ve E:2017/224 K:2017/1462 sayılı kararı ve bunun istinaf aşamasında ilgili olduğu İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 21.09.2018 tarih ve E:2018/370 K:2018/674 sayılı kararına ilişkindir.

Dolayısıyla, özellikle örneklediğimiz bu Danıştay kararı yanı sıra anılan uyuşmazlıkta İzmir 2. Vergi Mahkemesi ve İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi tarafından ihdas edilen karar gerekçelerinin de sav ve savunmalarımızın değerlendirilmesinde dikkate alınması talebimiz bulunmaktadır.

VI. SONUÇ

Bu açıklamalardan ve örneklenen yargı kararları (Ek-3 ve Ek-4) gerekçelerinden sonra, 194 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliği'nin başlangıçta alıntı yapılan kısımları ile getirilen şartların Gelir Vergisi Kanunu'nda (Md. 40/1 parantez içi) yer almadığı, kaldı ki Kanunun zaten idareye düzenleme yapma konusunda bağlı ve sınırlı olarak dahi bir yetki vermediği ortaya çıktığına göre söz konusu Genel Tebliğin 'genel düzenleyici idari işlem' olmaktan ziyade Kanunun yorumunu içeren bir idari metin olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ancak ister genel düzenleyici idari işlem kabul edilsin isterse aksi her durumda bunun da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. Maddesi anlamında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olması gereği yanında aynı Kanunun 7. Maddesinde "*Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.*" yolundaki hüküm çerçevesinde çalışmaya konu olayın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1-parantez içi hükme göre ele alınarak çözüme kavuşturulması bir gerekliliktir.

Açıklamalarımız ile somutlaştığı üzere çalışmaya konu idari yaklaşım açıkça hukuka aykırıdır. Genel Tebliğlerin ayrıca dava konusu yapılmadan ihtirazı kayıt ile Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilerek konunun bu şekliyle yargıya taşınması mümkündür ve tarafımızca da önerilmektedir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.