



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

13 MART 2020

## KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 17.03.1999 Tarih ve E. 1998/594, K. 199/1152 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı,
- 31.03.2005 Tarih ve E. 2004/1293, K. 2005/529 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı,
- 28.02.2007 Tarih ve E. 2006/2738, K. 2007/610 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı,
- 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- 197 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- 06.04.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-16-10-7 Sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

## 1. **Götürü Gider Nedir ?**

- Bir belge ile tevsik edilme zorunluluğu bulunmaksızın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen harcamalar "**Götürü Gider**" olarak isimlendirilmektedir.
- Yurt dışında katlanılan bazı giderler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun emrettiği ispat yükümlülüğünü yerine getirmek için gerekli belgelerin alınamaması sebebiyle, yurt dışında faaliyet gösteren mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar nedeniyle götürü gider uygulanmasına gidilmiştir.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 227. maddesinde yer alan; "*üçüncü şahıslara olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*" ibaresi ile "*Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tesvike mecburdurlar (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç).*" ibarelerinden anlaşıldığı üzere, tevsik edilmeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 40/(1). maddesinde yer alan parantez içi; "*İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.*" ibaresi ile VUK hükümleri kapsamında getirilen tevsik zorunluluğu, "**Götürü Gider Uygulaması**" olarak istisna kapsamında tutulmaktadır.

## 2. Götürü Gider Uygulamasının Genel Şartları Nelerdir?

- 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5'nci bölümünde; *“Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcama yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.”* açıklamasına yer verilmiş olup, 06.04.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-16-10-7 Sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi'nde de söz konusu açıklamaya yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeler dahilinde;
  - Yapılan giderlerin yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler hasılatı ile ilgili olması ve bu hasılatın binde beşini aşmaması,
  - Yapılan giderlerin mükellefin malvarlığında azalmaya yol açması,
  - Götürü gider tutarının işleminin yapıldığı dönem kayıtlarına intikal ettirilmesi ve hesaplarda izlenmesi, şartlarının birlikte sağlanması halinde götürü gider uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

### **3. Götürü Gider Uygulamasından Kimler Yararlanabilir ?**

- GVK'nın 40/(1). maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunan mükellefler istisna kapsamı hükümlerine tabi tutulmaktadır. Buna göre;
    - ✓ İhracat,
    - ✓ Yurt dışında inşaat,
    - ✓ Yurt dışında onarım,
    - ✓ Yurt dışında montaj ve teknik hizmetler,
    - ✓ Yurt dışında taşımacılık,
- faaliyetlerinde bulunan dar mükellefiyet esasında vergilendirilenlerde dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

#### 4. Götürü Gider Uygulamasında Azami Tutar Nedir?

- GVK'nın 40/(1). maddesinde yer alan; "...döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşi..." ibaresinden anlaşıldığı üzere; ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin söz konusu faaliyetlerinden **elde ettikleri döviz cinsinden hasılatın (601 Yurtdışı Satışlar) binde beşini aşmayacak şekilde**, yurtdışında yapmış oldukları harcamaları belgelendirmeksizin, gider olarak muhasebe kayıtlarına almaları ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün bulunmaktadır.

**Örnek 1:** Yurt dışında inşaat faaliyeti gerçekleştiren X A.Ş.'nin 01.01.2020 ile 31.03.2020 tarihleri arasında elde etmiş olduğu yurtdışı hakkeciş bedelinin 1.000.000 USD olması durumunda, 2020/1. Geçici Vergi Beyannamesi'nde yararlanabileceği götürü gider tutarı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

- 31.03.2020 Tarihinde USD Kuru (Varsayım): 5.9512
- 31.03.2020 Tarihi İtibariyle Hakkeciş Bedeli TL Tutarı:  $(1.000.000 * 5.9512 =) 5.951.200$  TL
- Götürü Gider Olarak Yararlanılabilecek Tutar:  $(5.951.200 * 0,005 =) 29.756$  TL
- Dolayısıyla, X A.Ş.'nin 2020/1. Geçici Vergi Beyannamesi'nde kurum kazancının tespitinde gider olarak gösterebileceği maksimum tutar **29.756 TL**'dir.

- 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "**3.Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar**" başlığı altında yer alan; *"hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranmayacaktır."* ibaresi ile bahsedilen ve yurtdışı hasılatların Türkiye'ye getirilmesi hususunda mükelleflere tanınan serbest tasarruf imkanı, 04.09.2018 tarih ve 30525 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında Tebliğ No: 2018-32/48)"* ile *"Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedeller, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilir veya getirilir. Bedellerin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemez. Söz konusu bedellerin en az %80'inin bir bankaya satılması zorunludur"* şeklindeki düzenleme ile kaldırılmıştır.
- Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak, bu kez, 31.12.2019 tarih ve 30995 sayılı 5. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan *"Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) (Tebliğ No:2018-32/48)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2019-32/56)"* ile Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından elde edilen ihracat bedellerinin aksi bir düzenleme yapıncaya kadar yurda getirilmesi zorunluluğu konulmuş, ihracat bedellerinin en az %80'inin bankaya satılma zorunluluğu ise kaldırılmıştır.

## **5. Götürü Gider Uygulanmasında Hasılat Kavramı Neleri Kapsamaktadır?**

### **5.1. İhracat Hasılatı**

- Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak; Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz kurlarının esas alınması gerekmektedir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara geçmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara geçmesi gereken tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabidir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).



## 5.2. İhracat Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

- İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulaması ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılacaktır (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun II/1-c maddesi hükmü uyarınca, ihraç edilmek şartı ile ihracatçıya yapılan mal teslimlerinden elde edilen hasılat, döviz olarak elde edilmiş hasılat olarak kabul edilerek götürü gider uygulamasında dikkate alınabilecektir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- Söz konusu Tebliğ uyarınca, ihraç kayıtlı satış gerçekleştiren işletmelerin de götürü gider uygulamasından yararlanması mümkün iken, 17.03.1999 Tarih ve E. 1998/594, K. 199/1152 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı kapsamında; *"Madde hükmüne göre götürü gider uygulamasından yararlanabilecek mükellefler ihracat, onarma ve montaj faaliyetlerinde bulunan mükellefler olup, maddede ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin de götürü gider uygulamasından yararlanacağı yolunda bir hükme yer verilmediği gibi bu konuda Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi de verilmemiştir."* ile *"6.1.1996 günlü ve 22125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ihracat yönetmeliğinde ise ihracat, bir malın veya değer in yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve kambiyo Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini veyahut müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlar, olarak tanımlanmıştır."* gibi gerekçelerle 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin I/4-b bölümünün iptaline karar verilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu Karar sonrasında, 15.06.2000 tarih ve 24080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 233 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, **ihracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin götürü gider uygulamasından yararlanmalarının mümkün olmadığı düzenlemesi yapılmıştır.**

### 5.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

- 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan; *"Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir."* ibaresi ile yurt dışı taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen hasılatın da söz konusu götürü uygulamasına konu edilebileceği düzenlenmiştir. Buna göre;
  - ✓ Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek başka bir ülkede sona eren,
  - ✓ Yabancı 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 faaliyeti kapsamında götürü gider uygulamasından yararlanabilecektir.
- Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınınca tespit ve ilan edilmiş döviz kurlarının esas alınması gerekmektedir. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara geçmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara geçmesi gereken tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

#### ***5.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat***

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

## 6. Götürü Gider Uygulamasının Muhasebe Kaydı Nasıl Yapılır?

- 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde değinildiği üzere; Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmaktadır. Muhasebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, **vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın** doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
- İşletmenin 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 gerekmektedir (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).
- Belgesi temin edilemeyen giderlerin, hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak belirlenip ticari kara ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kara eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır (194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

**Örnek 2:** X Ltd. Şirketi 2019 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 10.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili GVK'nın 40/(1). maddesi kapsamında 120.000 TL yurt dışı gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 90.000 TL'lik kısmı için belge temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Belgelendirilmiş Giderler <b>(A)</b>	30.000 TL
Belgelendirilmemiş Giderler <b>(B)</b>	90.000 TL
Toplam Giderler <b>(C)</b>	120.000 TL
Belgesiz Giderlere Karşılık Olmak Üzere Ticari Kazançtan İndirilebilecek Götürü Gider Tutarı <b>(D)</b>	50.000 TL (10.000.000*0,005=)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler <b>[E=(B-D)]</b>	40.000 TL (90.000-50.000=)
Ticari Kazançtan İndirilecek Belgeli Giderler ile Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Toplamı <b>[F=(A+D)]</b>	80.000 TL (30.000+50.000=)

**Örnek 1 (devamı):**

İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

-----/-----

760 Pazarlama Satış Dağ. Gideri	80.000
689 Olağandışı Gider ve Zararlar	40.000
(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	
100/102 Kasa/Bankalar	120.000

Belgelendirilemeyen giderlere ilişkin götürü gider muhasebe kaydı.

-----/-----

## 7. Götürü Gider Uygulaması Kapsamındaki Uyuşmazlıklar Nelerdir?

### 7.1. GVK ile 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Arasındaki Uyuşmazlık

- Konuya ilişkin yayımlanan 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan; “*harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir*” ibaresi ile götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi şarta bağlanmış olup, GVK'nın 40/(1). maddesinde böyle bir şartın bulunmaması, uygulamada kafa karışıklığına neden olmuştur. Tebliğ açıklamalarının, esas itibariyle, Kanun hükmünün Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yorumu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, Kanun hükmü ve Tebliğ açıklamalarının birbiri ile uyuşmaması durumu, götürü gider uygulamasında yaşanan kafa karışıklığının başlıca nedenidir.
- Örneğin, çoğu mükellef, ihracat faaliyetleri nedeniyle döviz olarak elde ettiği hasılatın binde beşini götürü gider olarak hesaplamakta ve söz konusu tutarları herhangi bir sınırlama olmaksızın kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almaktadır. Ancak, Maliye'nin görüşü ise işletmenin malvarlığında bir azalmaya sebebiyet vermemiş ve gerçekte katlanılmamış bir giderin indirilmesinin söz konusu olamayacağı yönündedir.
- Bunun yanı sıra, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yurtdışında gerçekleşen harcamaların, götürü gider uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için; harcamanın gerçekleştiği vergilendirme döneminde, ortaklardan en az birinin yurtdışına çıkması gerektiği şeklinde uygulama sürdürülmektedir. Bu kapsamda, Müşavirliğimizin görüşü; Maliye tarafından sürdürülen uygulamanın, söz konusu Kanun'nun lafzına ve ruhuna uygun olmadığı yönündedir.

## 7.2. Maliye İdaresi ve Danıştay Arasındaki Uyuşmazlık

- Götürü gider uygulaması ile ilgili Vergi Mahkemeleri ve Danıştay Kararları incelendiğinde, mükellef lehine kararlar alındığı ve götürü gider uygulamasının mükellef nezdinde bir hak olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır.
- Konu ile ilgili; 31.03.2005 Tarih ve E. 2004/1293, K. 2005/529 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı ile 28.02.2007 Tarih ve E. 2006/2738, K. 2007/610 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararı'nda, mükellefin ihracat hasılatının binde 5'i oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın mevcut olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettiğinin ispatına gerek olmadığına ilişkin kararlar verilmiştir.
- Bunun yanı sıra, Danıştay, yurtdışına yapılan ihracat nedeniyle hasılat elde etmiş olan mükellefin söz konusu tutarın binde beşine isabet eden kısmının indirim konusu yapılabileceğini ve söz konusu hakkın 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ile düzenlenen mal varlığında azalma kapsamındaki sınırlamanın hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir.
- Konu ile ilgili verilmiş Danıştay Kararları incelendiğinde konuya ilişkin tüm kararların mükellef lehine verildiği ve konuyla ilgili yargı kararlarının müstakar hale geldiği anlaşılmıştır.





CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **SAYGILARIMIZLA**

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.