

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Dördüncü Daire**

**Esas No** : 2012/8339

**Karar No** : 2016/337

**Anahtar Kelimeler** :İhracat Hasılatı, Götürü Gider, Gider

**Özeti** :Yurtdışındaki işlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı olmadığı hakkında.

**Temyiz Eden** : Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

**Vekili** : Av. ...

**Karşı Taraf** : ... Endüstriyel İplik ve Kord Bezi Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

**Vekili** : Av. ...

**İstemin Özeti** : 2008 yılına ilişkin işlemlerin incelenmesi sonucu ihracata ait yurt dışında yaptığı ancak belgelendiremediği giderlerin ihracat hasılatının binde beşi oranına isabet eden kısmını götürü gider olarak beyanname ile indirim konusu yapan davacının esasen yurt dışında belgelendiremediği herhangi bir gideri olmadığı ileri sürülerek adına ikmalen salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 15.06.2012 günlü ve E:2011/2530, K:2012/1808 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve belgelendirilmesi gereken genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki işlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı olmadığı, götürü gider 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 salınan vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle kaldırılmasına karar verilmiştir.

**Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.**

**Savunmanın Özeti** : Cevap verilmemiştir.

**Tetkik Hakimi Yavuz Şen'in Düşüncesi** : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 08.02.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

### KARŞI OY

2008 yılına ilişkin işlemlerin incelenmesi sonucu ihracata ait yurt dışında yaptığı ancak belgelendiremediği giderlerin ihracat hasılatının binde beşi oranına isabet eden kısmını götürü gider olarak beyannamede indirim konusu yapan davacının esasen yurt dışında belgelendiremediği herhangi bir gideri olmadığı ileri sürülerek adına ikmalen salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Bilindiği üzere, mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin olarak yaptıkları gider ve harcamaları Kanunlarda aksine hüküm olmadığı durumlarda tevsik etmeleri gerekmektedir. Tevsikin ne şekilde yapılacağı ise başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere ilgili kanunlarda belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde, ticari kazancın tespitiyle ilgili olarak kazançtan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Maddenin (1) numaralı bendinin parantez içinde yapılan düzenleme ile yurt dışına yönelik bazı faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşine kadar olan kısmının götürü gider olarak kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ticari Kazançta safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlerin belirlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazançtan indirileceği belirtildikten sonra bende 4108 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hükmü ile İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri ifade edilmiştir. Konuya ilişkin olarak yayınlanan 194 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise özetle; "4108 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine eklenen bir hükümlerle, bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği, hallerde de ticari kazancın tespitinde indirime müsaade edildiği, belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere, götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin gider kaydına engel teşkil etmediği, 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 malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerektiği, 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 gerektiği, 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 olacağı" şeklinde

açıklamalar yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu 227'nci maddesi ispat edici kağıtları düzenlemiş ve kayıtları tevsik mecburiyeti getirmiştir. Kayıtların tevsik edilmemesinin hukuki sonuçları da bilinmektedir. 228'nci madde içinde yer alan 3'ncü fıkra vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit olunan giderlerin matrahtan indirilmesinde ispat edici kağıt aranılmayacağını düzenlemiştir. Bu hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu Madde 40/1'e göre binde 5 götürü gider uygulamasında belge zorunluluğu olup olmadığı hususunu değerlendirildiğinde; söz konusu giderler için tevsik edici belge aranılmaması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Görüleceği üzere, anılan genel tebliğde yapılan açıklamalarda; kanunda yazılı binde beşlik sınırın mutlak bir tutar olmadığı yani binde beşlik tutarın her halükarda kazançtan indirilmesi diye bir durumun söz konusu olmadığı, konuya ilişkin harcamalar yapıldıkça, bir başka ifade ile işletme varlıklarında bir azalma olduğu durumda, bunun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerektiği ve kayıtlarda gösterilen tutar ile binde beşlik sınırın aşılması kaydıyla söz konusu harcamaların gider olarak kayıtlara intikal ettirilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca bu tür harcamaların götürü olarak belirlendiği ve gider yazılması için tevsik zorunluluğunun olmadığı da anılan tebliğde belirtilmiştir. Yukarıda metni verilen yasal mevzuat ve düzenlemeler uyarınca, hangi mükelleflerin hangi koşullarla götürü gider indiriminden yararlanacağı açıklanmış olup, yurtdışında herhangi bir gider yapılmadan, 193 sayılı Kanun'un 40/1'inci maddesinde belirtilen hasılat tutarının binde beşinin hiçbir kayıt ve şart olmadan indirilmesinin mümkün olmadığı; bir başka anlatımla, anılan maddedeki hakkın ancak fiilen ödenen ve belgelendirilemeyen gider bulunması durumunda bir hak olduğu ve davacı şirketin belgelendiremediği bir giderinin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, anılan Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.