

Duyuru Tarihi : 27.10.2008
Duyuru No : DUYURU/2008-115
Yayınlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / KASIM 2008 / SAYI : 191, SAYFA : 49-53

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

YENİ İŞE BAŞLATILAN VEYA GÖREV YERİ DEĞİŞTİRİLEN PERSONELİN AİLESİNİN VE EŞYALARININ TAŞINMASI İÇİN YAPILAN GİDERLER

1-GENEL AÇIKLAMA :

Uygulamada belli bir görev için işbaşı yaptırılacak olan personelin kendisinin, ailesinin ve ev eşyalarının yeni görev yerine getirilmesi, görev yeri değiştirilen personelin ailesi ve eşyaları ile birlikte yeni görev yerine intikali veya görev süresi sona eren personelin yeni ikamet mahalline dönebilmesi için gerekli taşıma giderlerinin, işveren firma tarafından karşılandığı görülmektedir.

Bu giderlerin;

- Personel gideri olarak doğrudan masraf kaydedilip KDV'lerinin indirilmesinin mi,
- Yoksa KDV dahil masraf tutarının personele sağlanmış menfaat olarak kabul edilmek suretiyle brüte götürülüp, stopaja tabi tutulmasının mı

doğru olduğu tartışma ve tereddütlere konu olabilmektedir.

Bu konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:

2- SÖZ KONUSU GİDERLERİN PERSONEL GİDERİ OLARAK DOĞRUDAN MASRAF KAYDEDİLİP KDV'LERİNİN İNDİRİLEBİLECEĞİ YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞÜMÜZ VE DAYANAKLARI :

Vergi Kanunlarımızda söz konusu giderlerin masraf niteliğine veya net ücret sayılıp, sayılmayacağına yönelik açık ve özel bir hüküm yoktur.

Ancak bu giderlerin firma gideri olduğu ve net ücret sayılmaması gerektiği yönünde üç ayrı yasal dayanak mevcuttur:

2.1. Gelir Vergisi Kanunu 40/1 inci maddesi :

Kurumlar için de geçerli olan GVK nun 40/1 inci maddesi şöyledir :

“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler”

Bu hükme göre firmanın ticari faaliyetini sürdürebilmesi için yaptığı tüm giderler masraf kaydedilebilmektedir.

Personelin görev yerine getirilmesi, görev yerinin değiştirilmesi, bu personelin hizmetine olan ihtiyaç dolayısıyla firmaya ait olabilecek bir giderdir.

İlgili personel ile firma arasındaki anlaşmaya göre bu giderlerin bizzat personel tarafından karşılanması öngörülmüş ve firma bu gideri karşılamaktan kurtulmuş da olabilir. Ancak bu ihtimal, söz konusu giderlerin anlaşma uyarınca firma tarafından karşılanması halinin personele sağlanmış menfaat niteliği taşımasını gerektirmez. Çünkü bu konuda asli unsur firmanın personelin hizmetine olan ihtiyacıdır ve firma bu ihtiyacını giderebilmek için personeli çalışma mahalline getirmek durumundadır. Personel ailesinden ve eşyalarından ayrı düşünülmemeyeceği için, firma tarafından karşılanması gereken masraf ailenin ve eşyaların taşınmasını da kapsar. Bu yaklaşım, Harcırah Kanunu ile de benimsenmiş olup, devlet memurları için uygulanmaktadır.

Kaldı ki görev yerine intikal ve hizmet süresi bittikten sonra yeni ikamet mahalline dönüş personelin hayat standardını yükselten bir lüks olmayıp, firmanın ihtiyacı ve işin gereği olarak katlanılan bir husustur.

Nitekim bu taşıma masraflarının firma tarafında karşılanması, personeli zenginleştirmemekte, GVK nun 24/2 inci maddesine göre gerçek bir firma gideri (gerçek yol gideri) niteliği taşımakta olup bu husus aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

2.2. GVK nun 24/2 nci Maddesindeki, Gerçek Yol Giderlerinin Tamamının “Gider Karşılığı” Olduğu Dolayısıyla Stopaj Gerektirmediği Hükmü :

GVK nun 24/2 nci maddesinde firmalar tarafından personele (buna ilaveten idare meclisi başkan ve üyeleri ile denetçilerine ve tasfiye memurlarına) VERİLEN GERÇEK YOL GİDERLERİNİN TAMAMI, gider karşılığı olarak tanımlanmıştır.

Başka bir anlatımla kanun koyucu, firmanın ihtiyacı sonucu ortaya çıkan yer değiştirme gereğinin yerine getirilmesinde katlanılan giderlerin personele sağlanmış menfaat olarak değil, firma gideri olarak dikkate alınması gerektiğini hükme bağlamıştır.

2.3. Devlet Memurlarına Yönelik Uygulama :

Harcırah Kanunu'nun 45 inci maddesi yurt içi, 46 ncı maddesi ise yurtdışı, yer değiştirme masraflarını düzenlemektedir.

Bu maddeler uyarınca yeni tayin olunan veya görev yeri değiştirilen personelin gerçek taşınma masrafları karşılanmamakta, bunun yerine taşınma masrafları karşılığı olarak, günlük harcırah tutarının belli katları ile kilometre veya deniz mili başına hesaplanan meblağın toplamı personele gider karşılığı olarak ödenmektedir.

Devletin bu uygulamasında önemli olan husus, personele verilen söz konusu paraların ücret olarak değil, gider karşılığı olarak nitelendirilmesi ve bu ödemelerde stopaj yapılmıyor oluşudur.

Personelin yer değiştirme masraflarının karşılanması, devlet uygulamasında personele sağlanmış menfaat sayılmadığına göre, özel sektör tarafından aynı giderlerin fatura ve benzeri belgelere dayalı olarak, doğrudan gider kaydedilmesi, bu giderin firma gideri olması nedeniyle gidere ilişkin KDV lerin indirilmesi doğal ve kanun koyucunun anlayışına uygun bir tatbikattır.

3- MALİYE İDARESİ'NİN GÖRÜŞÜ :

Konu hakkında Maliye İdaresi'nce tebliğ bazında ortaya konulan bir görüşe veya verilmiş herhangi bir muktezaya rastlanmamıştır.

4- DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ :

Konu hakkındaki Yargı kararlarının çok az olduğu anlaşılmaktadır. Bu konudaki Danıştay Kararlarından birine ait özet, “*Türkiye dışındaki personelin eş ve çocuklarının Türkiye'ye getirilmesi için yapılan giderlerin gider yazılması içtihadı müsaittir.*” şeklinde olup, bu özet Sayın Recep BIYIK ve Sayın Aydın KIRATLI'nın Şubat 2001 baskılı “*Giderler ve İndirimler*” isimli kitabının 290'ıncı sayfasında bulunmaktadır. (Danıştay 4'üncü Dairesinin 09.03.1972 tarih ve E:1971/3451, K:1972/1451 sayılı Kararı)

Kurumlar Vergisi isimli kitabımızın 3'üncü baskısının 527 nci sahifesinde yer alan konuya ilişkin Danıştay Kararları ise şunlardır:

"Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunundan yararlanan Şirkette görev alan personelin eş ve çocuklarına ait fiili yol giderleri ile ev eşyası taşıma giderleri GVK nun 24 üncü maddesi gereği vergiden müstesnadır."

(Danıştay 7 nci Daire: 17.02.1973 tarih ve E:971/630 ; K:973/321 Sayılı Karar)

"Ecnebi olan Şirket Müdürünün nakledildiği yurt dışındaki tayin yerine kadar eşyasını nakletmesi için ödenen para, zaruri masraf karşılığı olarak gider yazılabilir."

(Danıştay 4 üncü Daire: 24.02.1960 tarih ve E:58/2543 ; K:60/763 Sayılı Karar)

(Danıştay 4 üncü Daire: 11.11.1959 tarih ve E:58/2544 : K:59/2773 Sayılı Karar)

"Yabancı personelin hizmetlerinin son bulmasını müteakip ülkelerine dönüşleri dolayısıyla kendileri, eş ve çocukları ile eşyaları için yapılan giderler, şirketle ilişkilerinin kesilmesinden sonra vukua geldiği cihetle işle ilgili bir gider sayılmaz."

(Danıştay 4 üncü Daire: 29.12.1972 tarih ve E:1970/7328 ; K:1972/8348 Sayılı Karar)

Görüldüğü gibi Danıştay bu yazımıza konu olan giderleri işletme gideri olarak kabul etmektedir.

Ancak yukarıdaki son Kararda, görev süresi sona eren personelin ülkesine dönüşü nedeniyle yapılan giderlerin bu personelin şirketle ilişkisi kesildikten sonra ortaya çıktığı gerekçesiyle işle ilgili olmadığı (stopajlanması gerektiği) ifade edilmiştir. Bu görüşe katılmıyoruz. Firma bu personel ile iş akdini yaparken görev yerine geliş – gidiş masraflarını karşılayacağını vaad etmiş olabilir ve bu vaad kapsamında bulunan dönüş giderleri de işle ilgili gider sayılmalıdır.

5- YAZAR GÖRÜŞLERİ :

Gelir Vergisini konu alan kitapların bir çoğunda yazımıza konu masrafların hiç ele alınmadığını görmekteyiz.

Bu konuyu irdeleyenlerden;

Sayın İmdat TÜRKAY *"Yurtiçi ve Yurtdışı Harcırah Ödemelerinin Vergilendirilmesi"* isimli kitabının 46 ncı sahifesinde,

Sayın Ramazan CENK, *"Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar"* isimli kitabının 243 üncü sahifesinde,

özel sektör tarafından karşılanan personel yer değiştirme giderlerinin, personele sağlanmış menfaat olduğu ve brüte götürülerek stopaja tabi tutulması gerektiği görüşünü ileri sürmüşlerdir.

Her ikisi de Maliye İdaresi'nde görev yapan söz konusu yazarların bu görüşleri, Maliye İdaresi görüşünün de aynı yönde olması ihtimalini ortaya koymaktadır.

Bir vergi inceleme elemanı bu görüşle hareket ederek vergi incelemesi yaptığında, gideri aynen kabul etmek, KDV indirimini reddetmek, gider tutarını personele sağlanmış net menfaat olarak niteleyip bu tutarı brüte götürerek bu brüt üzerinden hesapladığı stopajın işverenden istenmesini öngören rapor hazırlamak durumundadır. Böyle bir tarhiyat riski bulunmakla beraber, bu tarhiyata karşı açılacak davanın kazanılma şansının yukarıda açıkladığımız nedenlerle yüksek olduğu görüşündeyiz.

Nitekim bir DENET yayını olan 2005/106 sayılı *"İŞLE İLGİLİ YURTIÇI VE YURTDIŞI SEYAHAT HARCAMALARININ GİDER YAZILMASINA VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR"* başlıklı Sirküler Raporun 1.2. ve 1.2.4. no.lu bölümlerinde, söz konusu yer değiştirme giderlerinin firma gideri olduğu, net ücret sayılmaması gerektiği görüşü ifade edilmiştir.

6- DİĞER HUSUSLAR:

Konu ile ilgili olarak aşağıdaki hususların da göz önünde tutulmasında yarar vardır:

- Yabancı personelin otomobilinin Türkiye'ye getirilmesi ve geri götürülmesi ile ilgili giderlerin de ev eşyası taşınmasına benzetilerek gider yazılması gerekir ise de özel otomobillerin ev eşyası kapsamında bulunmaması ve Harcırâh Kanunu tatbikatında da böyle sayılmaması nedeniyle bu otoların nakliyesi geçici ithali, trafik kayıt işlemleri ve geri götürülmesi ile ilgili giderlerin personele sağlanmış menfaat olarak kabulü yüksek ihtimaldir.
- Yabancı personelin ilk gelişte ev buluncaya ve kesin dönüşte de evlerini tahliye ettikten sonra hareket edinceye kadar otelde kalmak suretiyle yaptıkları yemek ve yatmak masraflarının tamamının değilse bile evde yapılması mutad olan yemek ve yatmak giderlerini aşan kısmının, daimi görev seyahati ile ilgili bulunduğunu ileri sürmek mümkün ve makul görülebilirse de, gerek elde bu tefrikin yapılmasına imkan veren bir kriterin mevcut bulunmaması, gerek ikametın daimi görev mahallinde oluşu ve gerekse Harcırâh Kanunu tatbikatında bunların iş ve iş seyahati ile ilgili bir harcırâh sayılmaması sebebiyle, söz konusu giderlerin tamamının, ücret ödemesi sayılarak vergi tevkifatına tabi tutulması gerektiği şeklindeki yaklaşımlara rastlanabilir.
- Pasaport, ikamet tezkeresi ve çalışma müsaadesi gibi belgelerin temin ve temdidine ilişkin harçlarla, fotoğraf çekirme ve benzeri giderlerin, bunların Harcırâh Kanunu tatbikatında da işle ilgili sayılmaları sebebiyle, aile efradına ait giriş ve ikamet belgelerine taalluk edenler de dahil olmak üzere, stopaja tabi tutulmaksızın gider yazılması mümkündür.
- Gerek vergi kanunlarımızda ve gerekse Harcırâh Kanununda, yerli veya yabancı hizmet erbabına, iznini memleketinde ya da bir başka yerde geçirmesi için ödenen yol giderleri ile sağlanacak sair menfaatlerin işle ilgili sayılacağına ve vergiden istisna edileceğine dair bir hüküm bulunmadığı cihetle, hizmet erbabının özel yaşantısı ile ilgili olan bu nev'î harcamaların ücret olarak vergiye tabi tutulması mecburiyeti vardır.
- Yer değiştirme masrafları firma gideri olarak kabul edilmesi gereken kişiler GVK'nun 24 ncü maddesinde sayılan görevlilerin kendileri ile eş ve çocukları, bunların yanı sıra yardım etmemeleri halinde zarurete düşecek olan ana – baba ve kardeşleridir. (Harçlar Kanunu Madde 3/e ve 46)
- GVK'nun 24'üncü maddesine göre firmanın personele yaptırdığı iş seyahatlerinde bu seyahatin gerektirdiği gerçek yeme ve yatma giderlerinin fatura ve benzeri belgelerine istinaden karşılanması veya bunun yerine Devletin uyguladığı harcırâh tutarları ile sınırlı olarak stopajsız şekilde personele harcırâh ödemesinde bulunulması mümkündür. Aynı maddeye göre yol giderlerinin sadece gerçek usulde masraf kaydedilmesi imkanı bulunduğu ve yer değiştirme hakkında gerçek gider yerine harcırâh benzeri nakit ödeme yapma imkanı olmadığı için, personel yer değiştirme masraflarını karşılamak amacı ile de olsa personele nakit ödemede bulunulması, personele sağlanmış net menfaat sayılır ve brüte götürülerek stopaja tabi tutulması gerekir.

7- SONUÇ :

İlk defa göreve getirilen, görev yeri değiştirilen veya görevi sona eren personelin yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçilerin ve tasfiye memurlarının, bu yer değişikliği nedeniyle, kendilerinin, aile efradının ve ev eşyalarının taşınmasına ilişkin giderlerin fatura ve benzeri belgelere dayanılarak KDV indirimi yapılmak suretiyle kanunen kabul edilen personel gideri olarak kaydedilmesi gerektiği, bu giderlerin ilgili kişilere sağlanmış net menfaat olmadığı ve bu nedenle ücret stopajı gerektirmediği görüşündeyiz.

Söz konusu giderlerin aksi yöndeki görüşle KDV indirimlerinin reddedilmesi, KDV dahil gider tutarının brüte götürülerek stopajının aranması şeklinde tarhiyat riski bulunmakla beraber böyle bir tarhiyatın vergi yargısında kabul görmeyeceği anlaşılmaktadır.