

Duyuru Tarihi : 03.02.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-042
Yaymlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ / ŞUBAT 2006 / Sayı : 294, Sayfa: 29 - 31

Erdoğan SAĞLAM
Eski Hesap Uzmanı, YMM
BDO Denet

ÖZEL SEKTÖR FİRMALARINCA VERİLEN HARCIRAHLARIN VERGİDEN MÜSTESNA KISMI NASIL HESAPLANMALIDIR?

1. GİRİŞ ve YAYGIN BİR HATANIN TESPİTİ:

Sayın okuyucular, bazı uygulamalar vardır, araştırdığınızda yanlış olduğunu görürsünüz, ancak yanlış olmasına rağmen yaygındır. Bu yazımızda bunun bir örneğini irdedeleyecek ve uygulamanın neden yanlış olduğunu izah etmeye çalışacağız.

Bilindiği gibi işverenler çalışanlarına sürekli görev yerlerinin dışında çalışmaları karşılığı harcırah adı altında ödemeler yaparlar. Devlet memurlarına bu ödemeler 6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 33 üncü maddesine istinaden yapılır. Bu maddeye göre memurlara ödenecek **yurt içi harcırah gündeliği** tutarları, her yıl Bütçe Kanunları ekindeki (H) Cetvellerinde, memurların unvanları veya aylık / kadro dereceleri ile bulundukları kadroların ek göstergeleri zikredilmek suretiyle bir liste halinde gösterilerek belirlenmektedir.

Diğer taraftan, **yurt dışı harcırah gündeliği tutarları** da, Harcırah Kanunu'nun 34 üncü maddesine göre, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine, Bakanlar Kurulu kararları ile, her malî yıl için memuriyet unvanları veya aylık / kadro dereceleri ve kısmen de ek göstergeleri itibarıyla, ülke ve döviz cinsi zikredilerek belirlenmektedir.

Bu esasa göre 2006 yılında ödenecek olan gündelik tutarlarından :

- Yurt içi harcırah gündeliği tutarları, 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (R.G. 31.12.2005 – 26040 1.Mükerrer) ekindeki (H) cetvelinde ;
- Yurt dışı harcırah gündeliği tutarları ise, 30.12.2004 tarih ve 2004/8340 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (R.G. 27.01.2005 – 25709) ekindeki cetvelde,

gösterilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği gibi, 193 sayılı G.V.K. nun 40/4, 57/8-c ve 68/3 üncü maddelerinde ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetle ilgili seyahat giderlerinin, yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip bulunmak ve seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartı ile kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde de, **Harcırah Kanunu kapsamında kalan müesseseler yani ticarî, ziraî ve meslekî işletmeler ile kurumlar tarafından, işle ilgili seyahat yapan görevlilere, yemek ve yatmak giderlerine karşılık olarak verilen gündeliklerin vergiden müstesna olduğu belirtildikten sonra**, parantez içinde aynen şu hükme yer verilmiştir :

“Bu gündelikler, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak veriye tâbi tutulur.”

Bu hükmün “*aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise*” bölümünden hareketle bugüne kadar anlaşılan mâna ve yapılan genel uygulama, seyahate gönderilen personelin, aynı ücret seviyesindeki Devlet memurunun alabileceği harcırah gündeliği tutarı ile kendisine ödenen gündelik tutarını mukayese etmek ve ödenen tutar fazla ise aradaki farkı vergiye tâbi tutmak şeklinde olmuştur.

Ücret seviyesi Devletçe ödenen en yüksek ücret tutarının üstünde olan görevlilere ödenen harcırah gündeliklerinde ise, bu gündeliklerin, Devlet memurlarına ödenen en yüksek gündelik tutarını aşan kısmının vergilenmesi yoluna gidilmiştir. Pek çok yayın organı ve denetim şirketi de, vergiden müstesna harcırahlr için geçerli ücret aralıklarını düzenli olarak yayınlarak bu hataya ortak olmuştur.

Ne var ki, bu uygulamalar sırasında, Bütçe Kanunlarına ekli (H) cetvellerinde ve Kararnamelerde zikredilen memuriyet unvan, kadro ve dereceleri ile aylık ve ek gösterge rakamlarına dayalı brüt aylık, brüt ücret tutarlarını hesaplamanın ve dolayısıyla de bunları özel sektör tarafından ödenen ücretlerle kıyaslamamanın imkânsızlığı sebebiyle, her malî danışman ve her firma tarafından farklı tablolar düzenlenmiş ve farklı uygulamalar yapılmıştır. Sözü edilen tabloyu bir anlamda kaos olarak tanımlamak mümkündür.

Maliye Bakanlığı da bu konuda bugüne kadar tebliğ veya sirkülerler yoluyla mükelleflere bir açıklama yapmamış ve böylece yeknesak bir uygulama yapılmasına imkân sağlamamıştır. Bakanlığın suskunluğu yapılan uygulamanın doğruluğunu sorgulamayı akla getirmemiştir.

2. GÖRÜŞÜMÜZ:

Görüşümüz, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan parantez içindeki ibarede, sadece Devlet memurlarına verilen gündeliklerden değil araya “veya” ibaresi konularak, aynı zamanda Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddinden söz edilmiş ve bunu aşan kısmın ücret sayılacağıının belirtilmiş olması nedeniyle, karşılaştırmaya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını esas almak gerektiği yönündedir. Çünkü “veya” ibaresini başka türlü yorumlamak imkanı yoktur. Eğer yaygın olarak yapıldığı gibi hükmün sadece ilk kısmı yani “*aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise*” bölümünü uygulamaya esas alırsak, kanun koyucunun maddeye ilave ettiği “veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddini aşarsa” hükmünün uygulama olanağı kalmayacaktır. Kanun koyucunun bunu amaçlamış olduğunu düşünmüyoruz.

Aynı aylık seviyesindeki Devlet memurunu ve ona ödenen gündelik seviyesinin ne olduğunu tespit etmenin imkânsız olması, bunun tespitine esas alınacak bir tablonun resmen oluşturulamaması ve bu yüzden tatbikatta yaşanan farklı uygulamaların yarattığı karmaşa da, böyle açık ve tek bir gündelik tutarına itibar edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Diğer taraftan, günümüzün şartlarında, özel sektördeki ücret seviyelerinin, genelde en yüksek Devlet memuruna ödenen aylıklardan fazla olması dolayısıyla, böyle bir uygulamanın sebebiyet verebileceği önemli bir vergi kaybı ve sakınca da söz konusu değildir.

3. MALİYENİN GÖRÜŞÜ:

İşin ilginç tarafı, tebliğ veya sirküler bazında suskun kalan Maliyenin uzun bir süreden beri, yukarıda açıklanan gerekçelerle, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan parantez içindeki hükmü, bizim görüşümüz paralelinde, özel sektör tarafından ödenen gündeliklerin Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarları ile mukayese edilmesi ve aşan kısmın vergilenmesi gerektiği şeklinde yorumladığı ve verdiği çok sayıda mukteza ile uygulamaya bu şekilde yön vermek istediği, çok daha önemlisi bunun aksine hiçbir mukteza vermediğidir.¹

4. SONUÇ ve ÖNERİMİZ:

Maliye Bakanlığı'nın yukarıda açıkladığımız görüşümüz doğrultusundaki muktezaları da nazara alındığında, mükelleflerin harcırah uygulamalarını, personelin ücret seviyesi ne olursa olsun, en yüksek Devlet memuruna verilen harcırah gündeliği tutarlarına istinaden yapmalarında, bize göre hiçbir sakınca yoktur.

Öteden beri benimsenen anlayışa ve yapılan uygulamalara göre, **en yüksek Devlet memuru Başbakanlık Müsteşarı olduğu** ve memurlar içerisinde en yüksek harcırah gündeliği ona ödendiği için, "*Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddi*" olarak, uygulamaya bu hâddi esas almak zorunluluğu vardır.

Her ne kadar mevcut cetvellere göre en yüksek gündelik TBMM Başkanı ile Başbakana ödenmekte ise de memur değil politikacı olan söz konusu görevlilere ödenen gündeliklere itibar etmek mümkün değildir.

Buna göre, 2006 yılında Başbakanlık Müsteşarına ödenmesi gereken harcırah miktarları (yani Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddi) olarak ;

- **Yurt içi seyahatler** için, Bütçe Kanunu'na ekli (H) Cetvelinin I/A-b fıkrasında yazılı **30 YTL**'lik tutara,
- **Yurt dışı seyahatler** için ise, 2004/8340 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli Cetvelin II numaralı sütununda yabancı para cinsinden gösterilen aşağıdaki gündelik tutarlarına,

itibar etmek gerekmektedir.

Özel sektör firmaları, personellerine, ücret seviyeleri ne olursa olsun bu tutarlarda vergiden müstesna olarak harcırah gündeliği ödeyebilirler. Bu tutarları aşan ödemelerin GVK2'nun 24' nci maddesine istinaden net ücret ödemesi kabul edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulması gerekir.

¹ Maliye Bakanlığı'nın 22.09.2003 tarih ve 38861 sayılı Muktezası
(Kaynak: İmdat TURKAY, "*Harcırah Ödemelerinin Vergilendirilmesi*", Mali Pusula Dergisi, Şubat 2005, Sayı:2)

YURT DIŞI HARCIRAH GÜNDELİĞİ TUTARLARI

GİDİLEN ÜLKE		DÖVİZ CİNSİ	GÜNDELİK TUTARI
A.B.D.		ABD Doları	163
Almanya		EURO	149
Avustralya		A.Doları	252
Avusturya		EURO	153
Belçika		EURO	141
Danimarka		D.Kronu	1.129
Finlandiya		EURO	139
Fransa		EURO	141
Hollanda		EURO	144
İngiltere		Sterlin	106
İrlanda		EURO	138
İspanya		EURO	138
İsveç		İ.Kronu	1.273
İsviçre		İ.Frangı	266
İtalya		EURO	138
Japonya		J.Yeni	30.490
Kanada		K.Doları	224
Kuveyt		K.Dinarı	45
Lüksemburg		EURO	141
Norveç		N.Kronu	1.096
Portekiz		EURO	138
S.Arabistan		S.A.Riyali	556
Yunanistan		EURO	138
Diğer Ülkeler (KKTC Hariç)	(*)	ABD Doları	141

- * Yukarıdaki cetvelin son satırında da belirtildiği üzere, cetvelde yer almayan Rusya, Azerbaycan, Pakistan,Somali, Libya, Şili ve Brezilya gibi ülkelere yapılacak seyahatlerde, ABD Doları olarak belirlenen gündelik tutarına (141 \$) itibar edilecektir. KKTC'ne yapılan seyahatler için bu miktarda değil Bakanlar Kurulunca ayrıca belirlenen miktarda gündelik ödenir.