

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 09.01.2014
Duyuru No : 2014/010
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
Ocak 2014 - Sayı : 121

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

HARCIRAHLARIN VE GERÇEK YOL GİDERLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

BDO International global ağına toplam gelirleri 2012 yılında 6,01 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 138 ülkede bulunan 1.204 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 54.000 kişi çalışmaktadır.

1. DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR:

Bu yazımızın konusu başlıkta belirtilmiş olmakla beraber, damga vergisinin en sakıncalı ve bir an önce yürürlükten kaldırılması gereken bir vergi olduğu, özellikle sözleşmelerde damga vergisi uygulamasının ülkemize ciddi zarar verdiği yönündeki görüşlerimizi tekrarlamakta yarar görüyoruz.

Bu görüşlerimizin detayları ve dayanakları, LEBİB YALKIN DERGİSİ'nin Kasım 2010 sayısında yayınlanan **"SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR"** başlıklı yazımızda yer almış olup burada tekrarına gerek görmüyoruz.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

2. HARCIRAHLARIN YASAL SINIR İÇİNDEKİ KISMI “GİDER KARŞILIĞI” YASAL SINIRI AŞAN KISMI “ÜCRET” NİTELİĞİNDEDİR:

Gelir Vergisi Kanunu’nun 24 üncü maddesinin başlığı “Gider karşılıklarında” olarak tayin edilmiştir.

Bu maddenin 2 no.lu bendinde, Harcırâh Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından “yemek ve yatmak giderlerine karşılık” verilen gündeliklerin (harcırâhların) gelir vergisinden müstesna olduğunu hükme bağlamıştır(buradaki müessese tabiri tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır) .

Aynı bendin sonunda;

“ (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)”

hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi ücret stopajı açısından;

- Yasal sınır içindeki harcırâh GİDER KARŞILIĞI,
- Harcırâhın yasal sınırı aşan kısmı ÜCRET

mahiyetindedir.

Başka bir anlatımla mükellefler, iş ile ilgili olarak yurtiçi veya yurtdışı seyahate gönderdikleri yönetim kurulu üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (personele) yeme ve yatma giderlerini götürü anlamda karşılamak amacıyla, Devletçe verilen en yüksek harcırâh kadar veya daha az miktarda harcırâh verdikleri takdirde bu harcırâh GVK’nun 24/2 nci maddesi uyarınca ücret sayılmaz (Gider karşılığı olarak dikkate alınacak) ve ücret stopajı yapılmaksızın kabul edilir gider kaydedilir.

Şayet mükelleflerce verilen harcırâhın miktarı Devletçe verilen harcırâh tutarını (yasal sınırı) aşarsa aşan kısım net ücret sayılacak ve brüte götürülerek stopajlanır.

Buna mukabil, harcırâhın yasal sınır içinde kalan kısmı da dahil olmak üzere tamamı damga vergisine tabi tutulmakta ve gelir vergisine paralel olmadığı gibi Damga Vergisi Kanunu’na da aykırı düşen bu uygulama sürüp gitmektedir.

Harcırâhların damga vergisi karşısındaki yasal durumu ve yasaya uymayan tatbikat ile ilgili bilgiler ve görüşlerimiz aşağıdaki bölümde sunulmuştur.

3. YASAL SINIR İÇİNDEKİ HARCIRAHLARIN ve YASAL SINIRI AŞAN HARCIRAH KISMININ DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

3.1. Bizim Görüşümüz:

Damga Vergisi Kanunu'na bağlı (1) SAYILI TABLO'nun IV/1-b bendi ile;

*“ Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, **HARCIRAH**, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun **HİZMET KARŞILIĞI** alınan paralar”*

binde 7,59 oranında damga vergisine tabi tutulmaktadır.

İlk bakışta harcırahların yasal sınırı aşan ve aşmayan kısımları (tümü) damga vergisine tabi imiş gibi görünmektedir.

Bu yorum şekli yanlıştır.

Çünkü yukarıdaki bent uyarınca damga vergisi alınabilmesi için ödemenin **HİZMET KARŞILIĞI** olması şarttır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre harcırahın yasal sınırı içindeki kısmı **HİZMET KARŞILIĞI DEĞİL, GİDER KARŞILIĞI**'dır.

Harcırahın hizmet karşılığı (ücret) sayılan kısmı, varsa yasal sınırı aşan kısmıdır.

Dolayısıyla aynen gelir vergisi stopajında olduğu gibi;

- Harcırahın yasal sınır içindeki kısmı damga vergisine tabi tutulmamalı,
- Harcırahın yasal sınırı aşan kısmı üzerinden damga vergisi alınmalıdır.

3.2. Maliye İdaresi'nin Görüşü:

Maliye İdaresi öteden beri yanlış yorumda ısrar etmekte ve çelişkili uygulamalara seyirci kalmaktadır.

Nitekim yukarıdaki görüşleri içeren bir dilekçe ile yapılan başvuruya cevaben Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6208-329 özelgenin metni şöyledir:

“İlgide kayıtlı dilekçeniz ve ekinin incelenmesinden, devletçe verilen düzeydeki harcırahlar ile gerçek yol gideri karşılığı olarak yapılan belgeye dayalı ödemelerin damga vergisine tabi olmadığına ve damga vergisinin devletçe verilen tutarı aşan harcırah tutarları üzerinden hesaplanması gerektiğine ilişkin mukteza talebinde bulunduğunuz anlaşılmıştır.

*Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı belirtilmiş, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar” başlıklı bölümünün 1/b bendinde de, “Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun **hizmet karşılığı alınan paralar** için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar” ın binde nispetinde damga vergisine tabi olacağına hükme bağlanmıştır.*

*Bu çerçevede, hizmet erbabına **hizmet karşılığı** olarak yapılan her türlü ödemeler damga vergisinin kapsamına girmekte olup, 488 sayılı Kanunda bu ödemelerin belli bir tutarının gider karşılığı olarak damga vergisinden istisna edileceğine ve aşan kısmının vergiye tabi tutulacağına ilişkin herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır.*

*Bu nedenle, **hizmet karşılığı** olarak yapılan ödemelerin gider karşılığı olarak verilenler de dahil olmak üzere tamamının, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b bendine göre binde nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”*

Görüldüğü gibi özelgenin son paragrafında “**HİZMET KARŞILIĞI**” kavramı ile “**GİDER KARŞILIĞI**” kavramı GVK’nun 24 üncü maddesine aykırı olarak aynı kategoriye dahil edilmek suretiyle kanuna aykırı bir görüş ortaya konulmuştur.

“**GİDER KARŞILIĞI**” olarak verilen paralar ile “**HİZMET KARŞILIĞI**” olarak verilen paraların tamamen ayrı kategorilerde olan, aynı kefeye konulamayacak şekilde farklı kavramlar olduğunu izaha gerek görmüyoruz.

Yasal sınır içindeki harcırahın damga vergisine tabi olmadığı hakkında İSTİSNA HÜKMÜ ARAMAK anlamsızdır. Çünkü;

YASAL SINIRLAR İÇİNDEKİ HARCIRAH “HİZMET KARŞILIĞI ALINAN PARALAR” TANIMINA UYMAMAKTA, BU NEDENLE DAMGA VERGİSİNİN KONUSUNA GİRMEMEKTE VE DOLAYISIYLA İSTİSNA HÜKMÜNE İHTİYAÇ GÖSTERMEMEKTEDİR.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle Maliye İdaresi’nin görüşüne katılmıyoruz ve bu görüşün yasaya aykırı olduğunu düşünüyoruz. Aynı nedenlerle, bu konuda yapılacak tarhiyatların vergi yargısına götürülmesi halinde kabul görmeyeceğine inanıyoruz.

4. GERÇEK YOL GİDERLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Dikkat edilirse yukarıdaki özelveğe ilişkin talep dilekçesinde personele veya yöneticilere ödenen gerçek yol giderlerinin damga vergisi karşısındaki durumu da sorulmuş, fakat özelge hazırlanırken bu soruya cevap vermekten kaçınılmış veya cevaplandırılması unutulmuştur.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda gerçek yol giderleri veya benzeri bir ifade yoktur.

Dolayısıyla gerçek (belgeli) yol giderlerinin damga vergisiyle ilgisi yoktur.

Yol parası personel tarafından verilmiş ve alınan bilet veya benzeri belge işveren firmaya ibraz edilerek belge tutarı personel tarafından tahsil edilmiş olsa bile, personele yapılan bu ödeme, *“Hizmet karşılığı”* değil *“Gider karşılığı”* niteliğinde olduğundan damga vergisi doğurmaması gerekir. Zaten Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2 nci maddesinde *“Gerçek yol giderlerinin tamamı”* gider karşılığı olarak tanımlanmıştır.

Personel tarafından firma adına ödenen ve belgesi ibraz edilerek karşılığı tahsil olunan gerçek yol giderlerinin damga vergisi ile ilgili olmadığı hususunu Maliye İdaresi ve Vergi Yargısı'nın da kabul edeceğini düşünüyoruz. Zaten uygulamada firmalar belgesine istinaden personele ödedikleri gerçek yol gideri karşılıkları üzerinden herhangi bir vergi veya stopaj hesaplamamakta, bu belgelere dayanarak KDV indirimlerini, gider veya maliyet kayıtlarını yapmaktadır.