

Duyuru Tarihi : 08.03.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-049
Yayınlandığı Yer : VERGİ SORUNLARI DERGİSİ / MART 2007 / SAYI : 222

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

HARCIRAHLARIN GELİR VE DAMGA VERGİSİ STOPAJLARI İLE SSK PRİMLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GENEL AÇIKLAMA:

Gerçek kişilerin ve kurumların ticari, zirai, mesleki kazanç elde etmek için gösterdikleri faaliyetler kapsamında, iş sahibinin, personelin veya görevlendirilen diğer kişilerin yurtiçi veya yurtdışı seyahate gitmeleri gerekebilmektedir.

Vergi kanunlarımız, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı tutulması şartıyla, işin önemi ve genişliği ile mütenasip meblağlardaki gerçek seyahat giderlerinin belgelendirilmek suretiyle hasılatlardan indirilmesine izin vermektedir.

Seyahat giderlerinin belgelendirilmesi prensip olarak gerekli bulunmakla birlikte bunun yerine, **belge gerektirmeksizin ve iş seyahatindeki yeme ve yatma giderlerinin karşılığı olarak seyahate gidene harcırah gündeliği verilmesi ve bunun hasılatlardan indirilmesinin tercih edilmesi de mümkündür.** (Burada gerekmediğini belirttiğimiz belgeden kastımız fatura ve benzeri belgelerdir. Harcırahın belgesi olarak, seyahat yerini, süresini, sebebini gösteren form düzenlenmeli ve harcırahın alındığına dair seyahate gidenin veya harcırahı ödeyen mutemedin imzası alınmalıdır.)

Şayet seyahate gidene, harcırah gündeliği verilmişse, o seyahatteki yeme ve yatma giderleri için belgeli gerçek gider usulünden vazgeçilmiş, bunun yerine seyahate gidene götürü esasta para verilerek suretiyle seyahatteki yeme ve yatma giderlerinin karşılanması tercih edilmiş demektir.

Dolayısıyla, belli bir seyahatte, seyahate gidene hem harcırah verilmiş, hem de o seyahatteki, seyahate gidenin yeme ve yatma giderlerine ilişkin gerçek belgeli giderler de kayda alınmışsa, verilen harcırahın tamamı, harcırah değil net ücret sayılır ve brüte götürülerek gelir vergisi ve damga vergisi kesintilerinin yapılması gerekir.

Özel sektörde faaliyet gösteren ticari, zirai ve mesleki işletmeler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin işle ilgili olarak seyahate gönderdikleri personele, yönetim kurulu üyelerine, denetçilerine ve tasfiye memurlarına yeme ve yatma giderlerine karşılık olarak verilen harcırahların devlet memurlarına verilen en yüksek harcırah miktarına kadar olan kısmı gelir vergisinden (stopajdan) istisna edilmiştir. Bu haddi aşan harcırah gündeliği verilirse aşan kısım net ücret sayılır, brüte götürülerek stopaja tabi tutulması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde, özel sektörde stopajdan müstesna olarak verilebilecek yurtiçi ve yurtdışı harcırahların miktarı ile harcırahların gelir ve damga vergisi stopajları ile SSK kesintileri karşısındaki durumu konusunda bilgi verilmiştir:

2. GELİR VERGİSİNDEN MÜSTESNA HARCIRAH TUTARINI BELİRLEYEN HÜKMÜN YORUMU VE UYGULANMASI:

G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde, **Harcirah Kanunu kapsamında kalan müesseseler yani ticarî, ziraî ve meslekî işletmeler ile kurumlar tarafından, işle ilgili seyahat yapan görevlilere, yeme ve yatma 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 VERİLEN GÜNDELİKLERİN EN YÜKSEK HÂDDİNİ AŞARSA, aradaki fark ücret olarak veriye tâbi tutulur.”

Bu ifadeden bugüne kadar anlaşılan mânâ ve yapılan genel uygulama, görevli personelin, aynı ücret seviyesindeki Devlet memurunun alabileceği harcirah gündeliği tutarı ile kendisine ödenen gündelik tutarını mukayese etmek ve ödenen tutar fazla ise aradaki farkı brüte götürerek stopaja tâbi tutmak şeklinde olmuştur.

Ücret seviyesi Devletçe ödenen en yüksek ücret tutarının üstünde olan görevlilere ödenen harcirah gündeliklerinde ise, bu gündeliklerin, Devlet memurlarına ödenen en yüksek gündelik tutarını aşan kısmının vergilenmesi yoluna gidilmiştir.

Ne var ki bu uygulamalar sırasında, Bütçe Kanunlarına ekli (H) cetvellerinde ve Kararnamelerde zikredilen memuriyet ünvan, 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 kıyaslamanın imkânsızlığı sebebiyle, her malî danışman ve her firma tarafından farklı tablolar düzenlenmekte ve farklı uygulamalar yapılmaktaydı.

Bu durumda doğru olan şey, her değişiklik sonrasında Bakanlığın gerekli hesapları yaparak veya yaptırarak düzenleteceği tabloları tebliğ veya sirkülerler yoluyla mükelleflere duyurması ve böylece yeknesak bir uygulama yapılmasına imkân sağlaması olduğu halde, hesaplama imkânsızlığı dolayısıyla bu da yapılamamaktaydı.

Bizim görüşümüz, GVK 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 sayılacağı belirtilmiş olması nedeniyle, mukayeseye sadece DEVLETÇE VERİLEN EN YÜKSEK GÜNDELİK TUTARINI ESAS ALMAK GEREKTİĞİ istikametindedir.

Aynı aylık seviyesindeki Devlet memurunu ve ona ödenen gündelik seviyesinin ne olduğunu tesbit etmenin imkânsız olması, bunun tesbitine 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, günümüz 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.

Ayrıca, özel sektörde, fiilen yapılan ve belgelenen tutarları üzerinden kazançtan indirilen yeme ve yatma giderlerinin genelde Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının çok daha üstünde tezahür etmesi sebebiyle, gündelik esas yerine gerçek gider esasının tercih edildiği ve bu sebeple gündelik uygulamasının istisnaî hallere inhisar ettiği de bilinen bir gerçek olup, yapılacak uygulama değişikliğinin bu sebeple de önemli bir vergi kaybına sebebiyet vermiyeceği aşîkârdır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün de, uzun bir süredenberi, yukarıda açıklanan gerekçelerle, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan parantez içindeki hükmü, özel sektör tarafından ödenen gündeliklerin Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarları ile mukayese edilmesi ve aşan kısmın vergilenmesi gerektiği şeklinde tefsir ettiği ve verdiği çok sayıda mukteza ile uygulamaya bu şekilde yön vermek istediği, çok daha önemlisi bunun aksine hiçbir mukteza vermediği saptanmıştır. (Maliye Bakanlığı'nın 22.09.2003 tarih ve 38861 sayılı muktezası)

Ötedenberi benimsenen anlayışa ve yapılan uygulamalara göre, en yüksek Devlet memuru Başbakanlık Müsteşarı olduğu ve memurlar içerisinde en yüksek harcırah gündeliği ona ödendiği cihetle, *"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 kişilere ödenen gündeliklere itibar etmek mümkün değildir.

Buna göre, 2007 yılında Devlet memurlarına verilen gündeliklerin en yüksek hâddinin ne olduğu, dolayısıyla bu ölçüye bağlanmış bulunan gelir vergisinden müstesna olarak özel sektörde verilebilecek yurtiçi, yurtdışı ve KKTC için geçerli harcırah gündeliği tutarları ve yasal dayanakları aşağıdaki bölümlerde belirtilmiştir:

3. YURT İÇİ SEYAHATLER NEDENİYLE 2007 YILINDA GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEREK ÖDENEBİLECEK HARCIRAH GÜNDELİĞİ MİKTARI (33 YTL) :

5565 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa (RG. 31.12.2006 – 26.391 Mükerrer) ekli H Cetveli, Harcırah Kanununa göre yurt içi seyahatler nedeniyle 2007 yılında ödenecek gündelik miktarlarını belirlemektedir. Bu cetvelin I /A-b fıkrasında Başbakanlık Müsteşarına 2007 yılında yurt içi seyahatler için seyahatte geçen gün başına 33 YTL ödenmesi öngörülmüştür.

Buna göre özel sektör firmaları, seyahate gönderilenin ücret seviyesi ne olursa olsun yurt içi seyahatler nedeniyle bu tutarda vergiden müstesna harcırah gündeliği ödeyebilecektir. Bu tutarı aşan ödemelerin GVK'nun 24/2'nci maddesi gereğince net ücret ödemesi kabul edilerek gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekir.

4. YURT DIŞI SEYAHATLER NEDENİYLE 2007 YILINDA VERGİSİZ OLARAK ÖDENEBİLECEK HARCIRAH GÜNDELİKLERİ :

Bilindiği gibi, Devlet memurlarına ödenmesi gereken harcırah gündelikleri Harcırah Kanunu'nun 34'üncü maddesine istinaden Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmektedir. Bu konuda son olarak yayımlanmış olan 2006/10115 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın (RG. 14.3.2006-26108) ekindeki cetvelin II numaralı sütununda Başbakanlık Müsteşarına yurt dışı seyahatler nedeniyle ödenmesi gereken harcırah miktarları gösterilmiştir.

Buna göre özel sektör firmaları ücret seviyesi ne olursa olsun yurt dışı seyahatler nedeniyle bu yazımızın ekindeki tabloda gösterilen miktarlarda vergiden müstesna harcırah gündeliği ödeyebilir. **Yurt dışı gündelikler ilk 10 günlük süre için % 50 zamlı olarak dikkate alınır.** Bu şekilde hesaplanan tutarları aşan harcırah ödemelerinin net ücret ödemesi kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

5. KUZAY KIBRIS TÜRK CUMHURİYETİNE YAPILAN SEYAHATLER NEDENİYLE 2007 YILINDA VERGİSİZ OLARAK ÖDENEBİLECEK HARCIRAH GÜNDELİĞİ :

2006/10115 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 14.03.2006 -26108) ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine yapılacak yolculuklarda verilecek gündelikler belirlenmiş olup, Karara ekli cetvelin 2'nci maddesinde, Başbakanlık Müsteşarına 2006 yılında Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine yapacağı seyahatler için 72 YTL gündelik ödenmesi öngörülmüştür.

Buna göre, özel sektör firmaları çalışanlarına ücret seviyesi ne olursa olsun 2006 yılında Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine yapacağı seyahatler nedeniyle bu tutarda gelir vergisinden müstesna harcırah gündeliği ödeyebilecektir. Bu tutarı aşan ödemelerin GVK'nun 24/2'nci maddesi gereğince net ücret ödemesi kabul edilerek vergiye tabi tutulması gerekir.

2007 yılında KKTC ye yapılacak seyahatler için geçerli gündelik miktarı henüz belirlenmemiştir.

6. HARCIRAHLARIN DAMGA VERGİSİNDEKİ DURUMU:

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo'nun IV/1-h pozisyonunda

*“Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, **HARCIRAH**, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun **HİZMET KARŞILIĞI** alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar”*

binde 6 nisbetinde damga vergisine tabi tutulmuştur.

Uygulamada öteden beri, bu pozisyonadaki *“harcırah”* kelimesine istinaden, harcırah gündeliği ödemelerinin tümü üzerinden damga vergisi kesintileri yapılagelmektedir.

Burada büyük bir yanlışlık ve yorum hatası bulunduğu bize göre açıktır.

Dikkat edilirse kanun koyucunun damga vergisine tabi tutmak istediği kağıtlar, hizmet erbabına HİZMET KARŞILIĞI olarak yapılan ödemelere ilişkin kağıtlardır.

Halbuki YASAL SINIR İÇİNDEKİ HARCIRAH, HİZMET KARŞILIĞI DEĞİL, GİDER KARŞILIĞIDIR.

Nitekim GVK'nun 24'üncü maddesinde harcırah GİDER KARŞILIĞI olarak tanımlanmış ve sınırlandırılmıştır. Bu sınır içindeki harcırah hizmet karşılığı değildir. Sınırı aşan harcırahlardaki aşan kısım gider karşılığı olarak kabul edilmemiş yani HARCIRAHLARIN YASAL SINIRI AŞAN KISMI net ücret geliri yani HİZMET KARŞILIĞI elde edilen ücret sayılmıştır.

Aynı şekilde damga vergisinin konusuna giren harcırah da, HİZMET KARŞILIĞI ALINAN PARA NİTELİĞİNDEKİ HARCIRAH yani harcırahın GVK'nın 24'üncü maddesindeki yasal sınırı aşan kısmıdır. **Uygulamada yapılan hata, yukarıdaki pozisyonda yer alan *“hizmet karşılığı”* ibaresi görmezlikten gelinerek, sadece *“harcırah”* ibaresinden hareketle harcırahın gider karşılığı olan kısmını da içerecek şekilde, tüm harcırah üzerinden damga vergisi kesilmesidir.**

Yukarıdaki nedenlerle yasal sınır içindeki harcırah ödemelerinin hem gelir vergisi hem de damga vergisi kesintisine tabi olmadığını, ancak yasal sınırı aşan harcırahlarda, aşan kısmın brüte götürülerek her iki kesintiye de tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz.

Gerçek ve belgeli (otobüs, vapur, uçak biletleri gibi) yol giderleri harcırah kapsamında değildir. Uygulamada bu tür giderlerin personelce karşılandığı ve doğal olarak belgesinin işverene ibraz edilip belge tutarının işverenden tahsil edildiği durumlarda bile damga vergisinin kesildiği görülmekte olup, bu uygulamanın hiçbir yasal dayanağı yoktur.

Konumuzun dışında olmakla beraber, damga vergisini çok sakıncalı bulduğumuzu, özellikle ücret unsurları üzerinden gelir vergisi stopajı yanında ayrıca damga vergisi kesintisi yapılmasının anlamsız olduğunu belirtmek isteriz.

7. HARCIRAHLARIN SSK PRİMİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Gerek halen yürürlükte bulunan 506 sayılı SSK Kanunu'nun 77'inci maddesinde, gerekse 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülen fakat yürürlük tarihi ertelenen 5510 sayılı yeni Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80'inci maddesinde **harcırahlar, “YOLLUKLAR”** ibaresi ile ve **miktar sınırlaması olmaksızın SSK prim matrahının dışında tutulmuştur.**

Bu hükümlere göre yolluk veya harcırah olarak personele yapılan ödemelerin tümü (Gelir Vergisi Kanunu'ndaki yasal sınırı aşsa dahi) SSK kesintisinin ve bildirimlerinin dışında olacaktır.

8. SONUÇ :

İşle ilgili yurt içi ve yurt dışı seyahat ve ikamet harcamalarının gider yazılması ve vergilendirilmesine ilişkin esaslar ve özellikler yukarıda açıklananlardan ibaret değildir (Bu konuda detaylı bilgi için 2005/106 sayılı Sirküler raporumuzu gösterebiliriz.)

Özel sektör firmaları iş için seyahate gönderdikleri personelin, yönetim kurulu üyelerinin, denetçilerin ve tasfiye memurlarının, yeme ve yatma giderlerini karşılayıp bu giderleri belgelerine dayanarak masraf kaydedebilecekleri gibi, bunun yerine seyahat esnasındaki yeme ve yatma giderlerinin karşılığı olarak harcırah gündeliği verebilirler.

Verilecek gündelik tutarı Devletçe verilen en yüksek gündeliği aşmıyorsa gelir vergisi stopajı yapılmaz.

Bizim anlayışımıza göre, böyle bir durumda damga vergisi kesintisi de yapılmamalıdır. (Ancak halen devam eden uygulama harcırah gündeliklerinin tümüyle damga vergisi kesintisine tabi tutulması şeklindedir.)

Harcırah tutarı, benzer seyahatlerde Devletçe verilen en yüksek gündeliği aşarsa aşan kısım brüte götürülmek suretiyle gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulmalıdır.

Harcırah gündelikleri, miktarına bakılmaksızın SSK prim matrahının dışında tutulur.

YURT DIŞI HARCIRAH GÜNDELİĞİ TUTARLARI

GİDİLEN ÜLKE		Seyahatin ilk 10 günü için gün başına	Seyahatin 11 inci ve daha sonraki günleri için gün başına	DÖVİZ CİNSİ
A.B.D.		244,5	163	ABD Doları
Almanya		223,5	149	EURO
Avustralya		378	252	A.Doları
Avusturya		229,5	153	EURO
Belçika		211,5	141	EURO
Danimarka		1.693,5	1.129	D.Kronu
Finlandiya		208,5	139	EURO
Fransa		211,5	141	EURO
Hollanda		216	144	EURO
İngiltere		159	106	Sterlin
İrlanda		207	138	EURO
İspanya		207	138	EURO
İsveç		1.909,5	1.273	İ.Kronu
İsviçre		399	266	İ.Frangı
İtalya		207	138	EURO
Japonya		45.735	30.490	J.Yeni
Kanada		336	224	K.Doları
Kuveyt		67,5	45	K.Dinarı
Lüksemburg		211,5	141	EURO
Norveç		1.644	1.096	N.Kronu
Portekiz		207	138	EURO
S.Arabistan		834	556	S.A.Riyali
Yunanistan		207	138	EURO
Diğer Ülkeler (KKTC Hariç)	(*)	211,5	141	ABD Doları

* 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.