

MEHMET MAÇ

## VERGİDEN MÜSTESNA YURT DIŞI HARCIRAH GÜNDELİKLERİ VE UYGULAMA ESASLARINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

21.02.1994 (21856)ve 22.02.1994 (21857) Tarihli Resmi Gazetelerde yayınlanan 94/5186 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,

- Yurt dışı harcırah gündelikleri önemli ölçüde artırılmış
- Uygulama esaslarında yine önemli değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu değişiklikler ve bu vesile ile de, yurt dışı harcırah gündeliği uygulamasına ilişkin genel esaslar aşağıda açıklanmıştır.

### 1. YENİ YURT DIŞI HARCIRAH GÜNDELİKLERİ VE ÜCRET ARALIKLARI:

94/5186 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tayin olunan yeni gündelikler, muhtelif kararnamelere (88/12488, 90/1295, 91/2580) konu olan fakat döviz bazında değişmeksizin 1988'den beri uygulanan gündeliklere nazaran önemli oranlarda yüksektir.

Söz konusu yeni gündelik tutarları ve bunların ilgili bulundukları ücret aralıkları ilişik listede belirtilmiştir.

94/5186 Sayılı Kararname ekindeki cetvel daha önceki kararlarda olduğu gibi XIII adet sütundan oluşmaktadır.

Listenin hazırlanmasında;

- Birinci sütun T.B.M.M. Başkanı ve Başbakana münhasır olup bu makamlar Devlet memuriyeti niteliğinde olmadığından dikkate alınmamıştır.
- II ve III nolu sütunlarda unvanlar zikredilenler Devlet memuru olduğundan bu sütunlar ve ilgili memurların maaş seviyeleri dikkate alınmıştır.
- Hükümeti temsilen, kararname ile görevlendirilerek yurt dışına gönderilenlere mahsus IV, V, VI, VII, VIII nolu listeler bunların görevlendiriliş tarzındaki özellik nedeniyle göz ardı edilmiştir.
- Diğer şekilde görevlendirilen Devlet memurlarını konu alan IX,X, XI, XII nolu sütunlar listemize dahil edilmiştir.
- XIII nolu son sütun, tedavi amacıyla yurt dışına gönderilen er ve erbaşlara ait olup bunlar Devlet memuru olmadığı için listeye alınmamıştır.
- Ücret aralıkları,1994 yılı ilk yansı için geçerli memur maaş katsayısı (980 ve 1100) memuriyet taban aylığı katsayısı (2275 ve 2570), bu katsayılarla ilişki nasıl ve ek göstergeler dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış,

Devlet memurlarına, kıdemlerine göre değişen miktarlarda verilen kıdem aylıkları(karışıklığa meydan verilmemesi bakımından) göz ardı edilmiştir.

Söz konusu kıdem aylıkları, 15.07.1991'de geçerli olmak üzere; Hizmet Yılı Sayısı x 15 x Memur Maaş Katsayısı = formülü ile hesaplanmaktadır. Bu hesaplamada hizmet yılı sayısı ile 15'in çarpımı suretiyle bulunacak rakam 375'i aşamaz. (433 Sayılı K.H.K. R.G. 08.07.1991 20923 Mükerrer) Personelin, ilgili özel sektör firmasındaki kıdemine göre yukarıdaki şekilde bulunacak meblağın, tablodaki brüt aylıklara ilave edilmesi suretiyle, intibak ettiği sütunun ve bu sütundaki ilgili ülkeye göre o personele stopajsız verilebilecek harcırah tutarının tespiti gerekmektedir.

## **2. YURT DIŞI HARCIRAH GÜNDELİĞİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ESASLAR:**

### **2.1. Genel Esaslar:**

#### **2.1.1. Seyahatin işle ilgili Olması Gereği:**

Vergi incelemeleri esnasında, gider kalemleri içinde yurt dışı seyahat giderlerine rastlandığında, akla gelen ilk soru bu seyahatin işle ilgili olup olmadığı, başka bir ifade ile özel amaçlarla mı, yoksa ticari, zirai veya mesleki faaliyetin gereği olarak mı yapıldığıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde;

İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) hasılatından indirilmesine müsaade edilmiştir. (GVK'nın 57/8c maddesinde zirai kazançlar 68/5. maddesinde serbest meslek kazançları için paralel hükümler mevcuttur.) Başka bir anlatımla, gerek yurt dışında, gerekse dahilde yapılacak seyahatlerle ilgili giderlerin hasılatından indirilmesi için aranan temel şartlar,

Seyahatin;

- İşle ilgili (işin gereği olarak) yapılmış olması,
- Yapılan işin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması,
- Seyahat, maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı kalmasıdır.

Seyahatin yurt dışına yapılmış olması halinde gerek masrafların yurt içi seyahate nazaran daha yüksek olması gerekse şahsi tatmin amacı yapılması ihtimalinin fazlalığı dolayısıyla söz konusu şartların varlığı daha titiz şekilde aranacaktır. Kanunda belirtilen bu şartların varlığını ispat külfeti bütününle mükellefe aittir.

Şartların sağlanmadığı masrafların gider kaydedilmesi, bu miktarda matrah farkı ihdasına ve farka isabet eden verginin gecikme zamlı olarak talep edilmesine, ayrıca vergi cezası kesilmesine neden olabilir.

Böyle bir durumla karşılaşıldığında ibraz edilmek üzere kimin, hangi amaçla, ne kadar süreyle ve hangi ülkeye gideceğinin, yönetim kurulu veya bir başka yetkili organ yahut kişi tarafından yazılı olarak karara bağlanmasında yarar vardır.

Seyahatin işle ilgili olması, bu seyahatin, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bulunması, seyahat ile faaliyet arasında sıkı bir illiyet bağının mevcudiyeti demektir.

Seyahatin işle ilgili olup olmadığı, işin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip bulunup bulunmadığı, seyahat süresinin maksadın gerektirdiği süreyi aşip aşmadığı subjektif nitelik taşıyan ve burada peşinen bir ölçü konmasına imkan olmayan hususlardır. İnceleme elemanının bakış açısı ve takdiri ile mükellefçe ortaya konan delillerin niteliği, gider kaydı için gerekli şartların var olup olmadığını belirleyecektir.

Seyahat giderinin işle ilgisinin ortaya konması için öncelikle seyahati yapan kişi ve kişilerin firma ile ilgileri belirlenmelidir. Seyahati yapan kişi öyle biri olmalıdır ki, yaptığı seyahat ile firmaya direkt yarar sağlayabilecek temas ve araştırmaları gerçekleştirebilsin. Seyahatin işle ilgili olup olmadığının tesbiti açısından firmanın iştigal konusu ve hangi ülkeye gidildiği de önemli birer göstergedir.

Pasaport kayıtları, gidilen yerin mal ve hizmet verilen, yahut alına bir mahal olması, gidilen yerde düzenlenen bir ticari anlaşmanın mevcudiyeti, gezi öncesinde yahut sonradan yapılan muhaberat, gezi esnasında görüşülen yabancı firma ilgililerinin mukabil ziyaretleri, getirilen numune ve dokümanlar, alınan veya verilen fiyat teklifleri, teknik özellik beyanları, proforma faturalar ve benzeri belgeler, seyahat masraflarının gider kaydedilecek nitelikte olduğuna delil teşkil edebilir.

### 2.1.2. Harcırah Gündeliği Uygulaması:

GVK'nın 24. maddesinin 2 nolu bendinde, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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. (Aynı bentte yer alan parantez içi hüküm)

Aynı kişilerin bu seyahat nedeniyle yaptıkları **YEME** ve **YATMA** giderleri belgelerine dayalı olarak gerçek tutarları üzerinden gider kaydedilebileceği gibi, belgeye gerek olmaksızın, harcırah tahakkuku yoluyla kayıt yapılması da mümkündür. Bu tercih hakkının seyahatte geçen her gün ayrı ayrı kullanılabileceği görüşünderiz.

Tahakkuk ettirilen harcırah, günlük tutar itibarıyla aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarda veya bu miktardan az ise, stopaja gerek olmaksızın gider kaydedilebilir.

24.maddede sayılan kişilere, seyahatleri nedeniyle, bu seyahatteki yeme ve yatma giderlerinin karşılığı olarak yapılan ödemelerin günlük tutarı, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına ödenen miktarı (Seyahat edenin aylık seviyesi en yüksek Devlet memuru aylığını aştığı takdirde, Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddim) aşıyorsa, aşan kısım brüte iblağ edilmek ve seyahat edenin diğer ücretleri ile birleştirilmek suretiyle ücret olarak vergi stopajına tabi tutulur. (Gelir vergisi ve damga vergisi stopajı yapılır, sosyal sigorta primi ve tasarrufu teşvik fonu hesaplanmaz.)

Harcırah tahakkuku sadece **YEME** ve **YATMA** giderlerinin karşılığıdır. İstenirse harcırah tahakkuk ettirilmeyip, belgelerine dayalı olarak yeme ve yatma giderlerinin masraf yazılması mümkündür. Seyahatte geçen gün için, öğle yemeği, akşam yemeği veya yatak ücreti için vesika temin edilmemişse, bunun yerine her biri için vergiden müstesna harcırah tutarının 1/3'ünün seyahat edene, gelir vergisi hesaplama maksadına ödenilebileceği kanaatindeyiz. Çünkü Harcırah Kanunu'nun 39. maddesine göre harcırahın 1/3'ü öğle yemeğine, 1/3'ü akşam yemeğine 1/3'ünde yatak ücretine karşılık olarak verilmektedir.

Yeme ve yatma giderlerinin dışındaki giderler ise (yol, haberleşme, temsil ve ağırlama, numune bedeli gibi) ister harcırah uygulaması yapılmış, ister bunun yerine gerçek usul benimsenmiş olsun, ayrıca belgelenmek suretiyle gider kaydedilebilir. Gündelik tahakkuku yöntemi benimsendiğinde, tahakkuk ettirilebilecek gündelik tutarı herhangi bir tahdide tabi olmaksızın istenilen miktarda belirlenebilir. Burada önemli olan, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelikleri veya devletçe verilen en yüksek gündelik miktarını aşan kısım varsa bu kısmın brüte iblağ edilerek vergiye tabi tutulması gereğidir.

Hem belgelerine dayanılarak gerçek yeme ve yatma giderleri karşılanır hem de seyahat edene harcırah adı altında para verilirse, bu para harcırah sayılamaz (prim mahiyetindedir) ve tamamının brüte götürülüp stopaja tabi tutulması gerekir.

Tahakkuk ettirilecek harcırahın toplam tutan, gündelik miktarı ile seyahatte geçen gün sayısının çarpılması yoluyla bulunur. Seyahatte geçen gün sayısının hesabı ise Harcırah Kanunu'nun 43. maddesi uyanınca, hareket saatinden itibaren geçen her 24 saatin bir gün sayılması ve sondaki saat kesirlerinin de tam gün olarak kabulü suretiyle yapılır. Mesela seyahat 6 Şubat günü saat 14.00 de başlamış ve 10 Şubat günü saat 22.00 de sona ermişse bu seyahat 5 gün sürmüş demektir.

Yeme ve yatma giderleri için ister gerçek usul ister harcırah usulü benimsenmiş olsun, seyahat esnasında ortaya çıkan yeme ve yatma dışındaki diğer işle ilgili konut fonu, ulaşım, temsilağırlama, haberleşme, numune temini gibi diğer giderler, belgelerine dayalı olarak veya VUK'un 288. maddesi uyanınca belge aranmaksızın ayrıca giderleştirilebilir.

Bazı firmaların, seyahat dövizini alını bordsuna dayanarak bu bordroda yazılı dövizin TL. karşılığını doğrudan gider hesaplarına aldıkları görülmektedir. Dış seyahat giderleri için idarece belli ve ölçülü bir döviz tahsisinin söz konusu olmadığı günümüzün kambiyo mevzuatı muvacehesinde, bu uygulama yanlıştır. Dolayısıyla kambiyo mevzuatı çerçevesinde döviz verildiğini tevsik eden bu belge, vergi mevzuatı açısından gider kaydının mesnedi olamaz. Gider kaydının yapılabilmesi için, alınan dövizin harcadığının harcırah hesaplaması ve/veya belge ibrazı yoluyla isbatı, keza seyahatin yapıldığı, bu seyahatin işle ilgili, işin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip ve seyahat süresinin seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olduğunun tevsiki gerekmektedir.

## **2.2.94/5186 Sayılı Kararnameden Kaynaklanan Özellikler:**

### **2.2.1. Gündeliğin Türk Lirasına Çevrilmesinde Dikkate Alınacak Kur:**

Kararnamenin 1.maddesinde;"Yurtdışı gündeliklerinin Türk Lirası cinsinden miktarları, yabancı para cinsinden gündelik miktarlarının TC. Merkez Bankası'nca ilan edilen cari (efektif veya döviz) satış kuru ile çarpılması suretiyle bulunur.

Tahakkuk ve mahsup işlemlerinde, döviz satış bordrosunda gösterilen tarihteki kur esas alınır." hükmü yer almaktadır.

Özel sektörde harcırah uygulaması yapılırken bu hüküm göz önünde tutulacak olmakla birlikte sıkı sıkıya bağlı kalınması düşünülemez. Mesela seyahat edene verilmek üzere bankadan farklı bir kurla döviz satın alındığında, o dövizin maliyetinin (fiili kurun) dikkate alınması gerekir.

Keza seyahate gidene avans olarak döviz verildiğinde, seyahat dönüşünde avans kapatılırken, gündelik tutarları ve belgeli giderler, avansın verilisinde kullanılan kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmelidir. Avans alınmamışsa, yani seyahate giden, masrafları kendisi karşılamışsa seyahatin bitiş tarihindeki TC. Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınmalıdır. Bu husus avansın yetersiz kaldığı hallerde, avansı aşan kısım için de geçerlidir. Şayet avans fazla gelmişse bu fazlalık için yine seyahatin bitim tarihindeki resmi satış kuru üzerinden hesaplama yapılmalıdır.

Farklı döviz tutarlarının tek döviz cinsinden ifadesi için ilgili günlerdeki çapraz kurlar kullanılır.

### 2.2.2. Seyahatin ilk On Günü için Gündeliğın 1,5 kat Olarak Dikkate Alınması:

Daha önceki kararnamelerde olduğu gibi 94/5186 Sayılı Karara göre de, her bir **SEYAHATİN İLK 10 GÜNÜİÇİNİLİŞİRDEKİ GÜNDELİK TUTARLARI % 50 FAZLASI İLE DİKKATE ALINABİLECEKTİR.**

Mesela, 1994 yılının ilk üç ayı içinde, brüt maaşı 10.428.600'ün üzerinde olan yeni işe başlamış bir personel, iş için yurt dışına gönderilmiş ve toplam 12 gün süren seyahatin ilk 8 günü Almanya'da son dört günü Avusturya'da geçmişse ve harcırah uygulaması tercih ediliyorsa bu personele yeme ve yatma giderleri karşılığı olarak ve belge aranmaksızın stopajsız şekilde verilebilecek azami harcırah gündeliğı tutan şöyle hesaplanır.

İlk 8 gün ( $277 \times 1,5 \times 8 =$ ) 3.324 Alman Markı

Sonraki 4 gün ( $2032 \times 1,5 \times 2 + (2032 \times 2) =$  10.160 Avusturya Şilini

Fatura ile belgelendirilen yatak ücretleri nedeniyle ve aşağıda açıklanan esaslar çerçevesinde bu tutarların artması mümkündür.

10.160Avusturya Şilininin çapraz kura göre 1.450 Alman Markına tekabül ettiğı ve yatak ücreti nedeniyle bir eklenti olmadığı varsayılırsa toplam gündelik tutan ( $3.324 + 1.450 =$ ) 4.774 Alman Markı olacaktır. Şayet bu personele söz konusu seyahat için 5.000 Alman Markı gündelik verilmişse aradaki 226 Mark net ücret ödemesi sayılır, brüte götürülerek stopaja konu edilir ve brüt tutar giderleştirilir.

### 2.2.3. Faturada Belgelenen Yatak Ücreti Nedeniyle Gündelik Miktarının Yükselmesi:

Daha önceki kararnamelerde, seyahatin ilk on gününe ait yatak ücreti fatura ile belgelenebiliyorsa, faturadaki yatak ücretinin % 25'inin gündelik tutarına eklenmesi öngörülmekteydi.94/5186 Sayılı Kararname'de ise bunun yerine şöyle bir düzenleme yapılmıştır:

Aynı süre ile (ilk on gün ile) sınırlı olmak kaydıyla yurt dışında yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri fatura ile belgelendirenlere, faturada gösterilen yatak bedelinin yukarıda açıklanan şekilde hesaplanan gündeliklerinin % 40'ını aşması halinde aşan kısmın % 70'iayrıca ödenir. Ancak, yatacak yer temini için ödenecek ilave miktar, hesaplanan gündeliklerinin:

- I III no.lu sütunlarda gösterilenler için % 100'ünden,
- IV VIII no.lu sütunlarda gösterilenler için % 80'inden,
- Diğer sütunlarda gösterilenler için %60'ından,fazla olamaz. Buna göre;

Yukarıda verdiğimiz ömekdeki personelin Almanya'da kaldığı süre için 2.000 Alman Markı ve Avusturya'da kaldığı süre için 4.000 Avusturya Şilini yatak ücreti yer alan otel faturaları ibraz edebildiğim varsayarsak,

- Faturalı yatak ücreti (2.000 Markı),Almanya'ya ilişkin gündelik tutarının % 40'ını ( $3.324 \times 0,40 = 1330$  Mark) aştığı için, aradaki farkın % 70'inin yani ( $2.000 - 1330 = 670$ )  $670 \times 0,70 = 469$  Markın gündelik tutarına ilavesi ve Almanya'ya ait vergiden müstesna gündelik tutarının 3.324 yerine ( $3.324 + 469 =$ ) 3793 Mark olarak dikkate alınması(böylelikle stopaja gerek kalmaması) söz konusudur. (Örneğimizdeki personel, ekli tablodaki II. no.lu sütuna intibak etmiştir. Söz konusu ilave miktar (469 Mark) hesaplanan gündeliğın (3324 Markın) % 100'ünü aşamaz ve örneğimizde de bu sınır aşılmamıştır.)

- Avusturya için ibraz olunan faturadaki yatak ücreti(4.000 A.Ş.) bu ülkeye ilişkin harcırah tutarının % 40'ını ( $10.160 \times 0,40 = 4.064$  A.Ş.) aşmadığı için herhangi bir gündelik artışına neden olmamaktadır.
- Otel faturalarının kayda alınması söz konusu değildir. Çünkü mükellef gerçek usulü değil harcırah usulünü seçmiştir. Sadece Almanya'ya ait otel faturası, 469 Marklık gündelik artışının dayanağı olarak muhafaza edilecektir.

#### **2.2.4.94/5186 Sayılı Kararın Kapsamına Girmeyen Seyahatler:**

94/5186 Sayılı Kararname hükümleri:

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne yapılan seyahatlerde ve sürekli görevle yurt dışına gönderilenler hakkında uygulanmaz. (1)

**01.01.1994'DENGEÇERLİ YENİ  
VERGİDENMÜSTESNA  
YURTDIŞIHARCIRAH GÜNDELİKLERİNİ  
GÖSTERİRTABLO  
AYLIKÜCRET SEVİYESİ (TL.)**

XII    XI    X    K    III    II  
Aşağısı arası    arası    arası    arası yukarısı

01.04.199430.06.1994 DÖN. için 3576499 ve			3.576.5004.022.0008.972.000 9.522.000 11.722.000 4.021.999 8.971.9999.521.999 GiDİLEN ÜLKE DÖVİZ CİNSİ 11.721.999 ve arası a*aIsl yukarısı				
ABD	ABD Dolan	75	86	89	93	116	148
Avusturalya	Avus.Dolan	108	124	129	134	168	214
Avusturya	Av. Şilini	1030	1181	1223	1277	1595	2032
Almanya	Alman Markı	140	161	167	174	217	277
Belçika	Belçika Frangı	2712	3111	3220	1362	4199	5352
Lüksemburg	Belçika Frangı	2712	3111	3220	1362	4199	5352
Danimarka	Dan. Kronu	520	597	618	645	805	1026
Finlandiye	Fin. Markkası	360	412	427	446	557	709
Fransa	Fr. Frangı	437	502	519	542	677	863
Hollanda	Hol. Florini	151	173	180	187	234	299
isveç	isveç Kronu	534	612	634	662	826	1053
isviçre	isviçre Frangı	130	149	154	161	201	256
italya	italyan Lireti	101.589	116.550	120.652	125.961	157.330	200.523
Japonya	Japon Yeni	15.448	17.723	18.347	19.154	23.924	30.492
Kanada	Kanada Doları	98	113	117	122	152	194
Kuveyt	Kuveyt Dinarı	20	23	24	25	31	40
Norveç	Norveç Kronu	530	608	630	657	821	1046
ingiltere	Ing. Sterlini	52	60	62	65	81	103
Suudi Arab.	S.A.Riyali	274	314	325	339	424	540
Diğer Ülkeler	ABD Dolan	67	77	80	84	104	133

(1) 28.02.1994Tarih ve 54 Sayılı TÜRMOB Sirküler Raporundan alınmıştır.