



2017 YILINA İLİŞKİN YURTIÇI VE YURTDIŞI HARCIRAH UYGULAMASI USUL VE ESASLARI



“Bir yolculuğun en iyi ölçüsü katettiğin kilometreler değil,
yolculuk sırasında edindiğin arkadaşlardır.”

Tim Cahill

Asım GEZER

Yeminli Mali Müşavir

(E. Gelirler Başkontrolörü)

Giriş:

Ticari hayatta şirketler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4 Madde hükmü kapsamında seyahat giderlerini iki yöntemle belirlemektedir. Bu yöntemler **gerçek gider yöntemi** veya **harcirah gündeliği yöntemi**dir. İki ayrı yöntemin aynı anda kullanılması mümkün değildir. İşletmeler her hal ve takdirde iki yöntemden birini tercih etmek durumundadırlar.

Harcirah uygulamasının temel dayanağını 10.02.1954 tarih ve 6245 sayılı Harcirah Kanunu oluşturmaktadır.

10.02.1954 tarih ve 6245 sayılı Harcirah Kanunu kamu kurum ve kuruluşlarında görevli kişiler için düzenlendiği ve eski tarihli olduğu için, günümüz uygulamasında ve özel sektöre intibaklaştırılmasında yoruma bağlı yönleri bulunmaktadır. Örneğin Harcirah Kanunu'na göre harcirah; yol gideri ve gündelik karşılığından oluşmaktadır. Gündelik ise yeme ve yatma harcamalarına ilişkin bulunmaktadır.

Güncel durum itibariyle ise gündelik karşılığı yeme ve yatma olarak iki unsurdan oluşmaktadır. Eski harcirah kanununa göre güncel durum ve uygulama değişikliği kamu kuruluşlarının yevmiye dışında otel ve konaklama ücretlerini de ayrıca ödemeye başlamış olmalarından kaynaklanmıştır.

Netice itibariyle harcirahı; 6245 sayılı Harcirah Kanunu'na göre yol ve gündelik şeklinde iki unsur, güncel durum ve fiili ve gerçek itibariyle ise yol, yemek ve konaklama şeklinde üç unsur olarak görmek mümkündür.

Harcirah Kanunu ile belirlenen gündelik; yemek ve konaklama karşılıklarını birlikte içermektedir.

Kamu kuruluşlarında hangi görevlilerin hangi ulaşım araçları ile gidebileceği hususu belirlenmiştir. Özel sektörde ise fiili ve gerçek yol giderleri, belge karşılığı olmak üzere (karşılıklı gelir-gider mahiyetinde olduğu için) tamamı kabul edilmekte ve ödenmektedir.

Bu makalemiz: özel sektörde faaliyette bulunan şirketlerin esas faaliyet konuları kapsamında, çalışanlarının gerçekleştirdikleri seyahat giderlerinin gerçek gider yöntemi veya harcirah gündeliği yöntemi ile belirlenmesine ilişkin inceleme ve değerlendirme çalışmaları ile sonuçlarına ilişkin bulunmaktadır.

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



A- Giderleştirme Yöntemleri

1-Gerçek Gider Yöntemi

Bu yöntemde iş seyahatine giden elemanın yapmış olduğu seyahat, konaklama ve yemek giderleri belgeye dayalı olarak gerçek tutarları üzerinden GVK Mad. 40/4 kapsamında gider yazılır, bu kapsamda belge üzerinde gösterilen ve ödenen KDV ise indirim olarak dikkate alınır.

138 Seri No.lu GV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından harcırah gündeliği karşılığı olarak hizmet erbabının fiili yemek ve yatmak giderlerini belgelendirilmesi şartıyla, işverenlerce yapılan ödemeler, 2017 yılı için Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarı olan 63,00 TL ile mukayese edilmeksizin tamamı vergiden müstesna tutulacaktır. Ancak, yapılan giderlerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Buna göre, belge karşılığı konaklama ve yemek bedeli ödenmesi durumunda, yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır¹.

Dolayısıyla Belge karşılığı ödenen konaklama bedeli ile yemek bedelinin toplamı 2017 yılında Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının 20 günlük tutarı olan $63,00 \times 20 = 126,00$ TL'yi aşıya bile yapılan giderler belge karşılığında gerçek tutarı ile ödendiğinden, konaklama bedeli ile yemek bedelinin toplamının tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır.

Bu yöntemde iş seyahati dönüşü elemanın bir seyahat bordrosu düzenleyerek seyahat belgelerini bu bordroya eklemesi ve bordronun amiri tarafından onaylanması gerekmektedir. Bu bordroya belgesi olmamakla beraber hamaliye, bahşiş, dolmuş, telefon ...vs. gibi müteferrik masrafların da kaydedilmesi mümkündür.

Bordroda mutlak surette seyahatin nereye ve hangi amaçla yapıldığı hususu belirtilmiş olmalıdır.

Gerçek gider yönteminin tercih edilmesi durumunda dikkat edilmesi gereken en önemli husus , belgelendirilen fiili ve gerçek giderlere ilave olarak ayrı bir harcırah ödemesi daha yapılmaması gerektiği hususudur.. Eğer gerçek giderlerin karşılanmasına rağmen harcırah ödeniyorsa ödenen harcırah tutarının, 193 sayılı GVK'nun 61. Madde hükmü uyarınca ücrete ilave edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

2-Harcırah Yöntemi

Harcırah asıl görevli buldukları yerden başka yerlere geçici veya sürekli görevle naklen atanan memur ve hizmetlilere görevlendirildikleri yerlerde veya yeni görev yerlerine taşınmalarından dolayı yapacakları ek masraflara karşılık yapılan ödemelerdir².

Harcırah yönteminde iş seyahatine gönderilen elemanın belgeye dayanan gerçek yol giderlerinin karşılanmasının yanında yemek ve yatmak giderlerine karşılık olmak üzere kanunla belirlenen tutarları aşmamak koşuluyla harcırah ödemesi yapılır. Harcırah, esas itibariyle ve

¹ İmdat TÜRKAY, "2009 yılında Özel Sektör Kuruluşları Tarafından Ödenen Yurtiçi Gündeliklerin Vergilendirilmesi", Çimento İşveren Dergisi, Kasım, 2009, syf.40

² <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7460,5-harcirah---rahmi-unalan.pdf>, Rahmi ÜNALAN, " 6245 Sayılı Harcırah Kanunu" (PPT), (Erişim Tarihi: 09.02.2017)



sürekli görev yeri değişikliği durumunda; yol masrafı, yevmiye, aile masrafı ve yer değiştirme masrafı olmak üzere 4 unsurdan oluşur. İlgili personel, Harcırah Kanun'u hükümlerine göre bunlardan birine, birkaçına veya tamamına müstahak olabilir.

Bu yöntemde de iş seyahati dönüşü elemanın bir harcırah bordrosu düzenleyerek ulaşım belgelerini bu bordroya eklemesi ve harcırah hesaplamasının ayrıntılı bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca bordroda seyahatin nerelere yapıldığı kaç gün sürdüğü seyahat maksadı vb. bilgilerin açıklanması gerekmektedir.

Seyahatin yurtiçi veya yurtdışı olması ve gidilen ülkeler, harcırah uygulaması açısından önem arz etmektedir.

Harcırah yönteminde dikkat edilmesi gereken husus, 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 brütleştirilmek suretiyle gelir vergisi ve damga vergisi kesintilerinin yapılması gerekir.

2.1. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Harcırah Yöntemi ve İstisna Uygulaması

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Karşılıklarında" başlıklı 24. Madde bölümü hükmü aşağıda yer aldığı gibidir.

"...

Gider Karşılıklarında Madde 24

(2361 sayılı Kanununun 18'inci maddesiyle değişen madde) Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1. (2574 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle değişen bent) Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. (2772 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (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);

3. (3946 sayılı Kanununun 38'inci maddesiyle bent kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1994)(*)

4. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

5. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

..."



Yukarıda yer alan istisna düzenlemesinin mefhumu muhalifinden 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 şekilde harcırah verilirse aşan kısım net ücret sayılır ve dolayısıyla brütleştirilmek suretiyle stopaja tabi tutulması gerekir.

Harcırah Kanunu'nun 33'üncü maddesinde 24. Madde hükmü uyarınca vergiden istisna edilen söz konusu yurtiçi harcırah tutarlarının her yıl Bütçe Kanunu ile revize edileceği belirtilmiştir.

193 sayılı GVK 'nun 24. Madde hükmüne göre seyahatlere ilişkin olarak iki temel gider türü bulunmaktadır:

a. Yol Giderleri

İster mutad vasıta ile ister özel araba ile yapılsın, işle ilgili olarak yapılan gerçek yol giderleri vergiden istisna edilmiştir.

b. Yemek ve Yatma Giderleri

Görevli kişilerin seyahatleri sırasında işin önemi ve büyüklüğü ile orantılı olarak yaptıkları yemek ve yatma giderleri vergiden istisna edilmiştir. Bu harcamalar iki yöntemle ödenebilir. Ya personelin ibraz ettiği belgeler karşılığı fiili yemek ve yatma giderleri ödenir ya da belge ibraz şartı aranmaksızın harcırah gündeliği yöntemi ile ödenir.

Harcırah Kanunu'nun 33/d maddesinde “Bu Kanun hükümlerine göre gündelik ödenenlerden (“b” fıkrasına göre gündelik ödenenler hariç) yurt içinde yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak ve her defasında on gün ile sınırlı olmak üzere gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmı ayrıca ödenir.” demek suretiyle, Denetim elemanlarına sağlanan imkânın biraz sınırlı bir şekli diğer personele de sağlandığı belirtilmiştir.

Harcırah Kanunu'nun 33. maddesinde yer alan (b) ve (d) bent hükümlerine göre aynı kanuna tabi personele ödenecek ve gelir vergisinden istisna edilecek konaklama bedelinin hesabında %50 artırımlı gündelik tutarı esas alınacaktır. Gündeliklerin ödenmesinde (H) Cetvelindeki gündelik tutarların dikkate alınması gerekir. Gündeliğin dışında konaklama için ödenecek tutarın hesabında ise aynı gündelik tutarının %50 artırılmış hali dikkate alınacaktır. Özel sektör kuruluşları da harcırah kanununa tabi olan kurumlara göre harcırah hesabı yapacağından, konaklama için getirilen gündeliğin 1,5 katı fazla ödeme imkânından, vergiden istisna tutarının artması yönüyle özel sektör personelinin de yararlanma imkanı söz konusu olmuştur.

2.2. Damga Vergisi Kanunu Açısından Harcırah Uygulaması

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun “**Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar**” başlıklı 1 sayılı tablonun ilgili bölüm muhteviyatı aşağıda yer aldığı gibidir.

“...

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar

b) 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 (Ek: 5766/10-ç md.) (Yürürlük: 6.6.2008) (avans olarak ödenenler dahil) 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 kâğıtlar **Binde 7,59** oranında damga vergisine tabidir.

...”

Bu tutar döviz olarak bulunan harcırah tutarının **seyahatin son gününden 1 gün** önce saat 15:30’da açıklanan döviz satış kuru üzerinden TL’ye çevriminden sonra brüte iblağ edilir ve bu brüt tutar üzerinden damga vergisi hesaplanmaktadır.

B- Harcırah Ödemelerine İlişkin Diğer Bilgi ve Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 24/2’nci maddesinde, 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen **gerçek yol giderlerinin tamamı** ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelikleri veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna olduğu, aşan kısmın ise vergiye tabi olduğu hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

138 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır.

1954 tarihinden itibaren yürürlükte olan Harcırah Kanunu’nun uygulanmasında ekonomik ve sosyal şartlar gereği değişiklik meydana gelmiştir.

Nitekim Harcırah Kanunu’na göre gündelik ödemesini, yemek ve yatma gider karşılıkları birlikte oluşturduğu halde, kamu görevlisi müfettiş veya idari personellerine gündelik dışında ve gündeliğin 1,5 katı oranında otel parası verilmeye başlandığı için harcırahi fiili ve gerçek olarak yol, yemek ve konaklama olarak üç unsur halinde görmek mümkündür.

Özel sektörde harcırah uygulama zorunluluğunun; lokantaların fatura yerine kasa fişi vermeleri, kasa fişinin ise vergi daireleri tarafından kabul edilmemesinden kaynaklandığı gözlenmektedir.

Fiilen yapılan ve belgelenen tutarları üzerinden kazançtan indirilen yemek ve yatma giderlerinin Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının üzerinde gerçekleşmesi durumunda harcırah gündeliği esası yerine, tüm belgelerin eksiksiz olarak temin edilmesinin ve ibrazının mümkün olması kaydı şartıyla gerçek gider esasının tercih edilmesinde yarar ve isabet olduğu düşünülmektedir.

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



Fiili ve gerçek gider uygulaması yerine harcırah yönteminin tercih edilmesi durumunda GVK 24. Madde hükmünde yer alan istisna uygulamasının “(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)” şeklindeki parantez içi müstesna hüküm düzenlemesi unutulmamalıdır.

Yukarıda yer alan istisna düzenlemesinin mefhumu muhalifinden 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 şekilde harcırah gündeliği verilirse aşan kısım net ücret sayılır ve dolayısıyla brütleştirilmek suretiyle stopaja tabi tutulması gerekir.

193 sayılı G.V.K. nun 24/2 nci Maddesi'nin parantez içi hükmünde, 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 hususu belirtilmiş bulunmaktadır.

Devlet Denetleme Kurulu Denetim Elemanları ile Başbakanlık, Bakanlık ve Bağlı Kuruluşların Teftiş, denetim ve inceleme elemanları da 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamında memur sayılmalarına ve en yüksek harcırah gündeliği Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz denetim elemanlarına ödendiği halde, bu yazımız konusu olup kıyaslamaya esas teşkil eden memur harcırahından idari görevde bulunan amir ve memurların anlaşılması gerekir.

Bu anlamda ve idari görev yapan en yüksek Devlet memuru Başbakanlık Müsteşarı olduğu ve idari memurlar içerisinde en yüksek harcırah gündeliği Başbakanlık Müsteşarına ödendiği için, “Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddi” olarak, Başbakanlık Müsteşarı gündeliğinin esas alınması gerekmektedir.

Banka veya özel kuruluş müfettişlerinin ise il, bölge veya Türkiye düzeyinde yetkiye haiz olup olmamalarına göre emsali durumdaki il, bölge veya Türkiye genelinde teftiş, denetim ve inceleme yapan Devlet Denetim elemanları harcırahları ile kıyaslanmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

Yukarıda fiili ve gerçek gider uygulaması yerine harcırah uygulaması zorunluluğunun ortaya çıkması; lokantalar tarafından fatura yerine kasa fişi vermeleri, kasa fişinin ise vergi daireleri tarafından kabul edilmemesi uygulamasından kaynaklandığı hususu vurgulanmıştır.

Konu bu yönüyle değerlendirildiğinde; fiili ve gerçek gider karşılığı fatura temin edilmesinde her hangi bir tereddüt bulunmayan yol ve konaklama giderleri için gerçek gider yönteminin benimsenmesi, yemek ve diğer ihtiyaç karşılığı ödemelerin ise günlük yevmiye tutarının esas alınmasında yarar ve isabet olduğu düşünülmektedir.

Kişisel görüşüm olarak, yevmiye tutarının 1,5 katını aşan otel fatura farkının karşılıklı gelir ve gider yazıldığı için harcırah farkı olarak stopaja tabi tutulmaması gerektiği



düşünülmektedir. Buna rağmen ve bu konunun, yukarıdaki kanunların ruhu yerine lafzen dikkate alınması durumunda ve çok küçük ihtimal de olsa yoruma bağlı bir özellik taşıdığı hususu da bilinmelidir.

Harcırah Kanununun 33'üncü maddesinde yurtiçinde verilecek gündeliklerin miktarının her yıl bütçe kanunları ile tespit olunacağı, 34'üncü maddesinde de yurtdışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibarıyla ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca belirleneceği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

24.12.2016 tarih ve 29928 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 2017 yılına ilişkin harcırah miktar bilgilerini içeren (H) Cetveli aşağıda yer aldığı gibidir.

V- Yurt İçinde Verilecek Gündelikler (Madde: 33)		
A- a)	Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı ve Başbakan	63,00
b)	Anayasa Mahkemesi Başkanı, Genelkurmay Başkanı, Bakanlar, Milletvekilleri, Kuvvet Komutanları, Jandarma Genel Komutanı, Sahil Güvenlik Komutanı, Başbakanlık Müsteşarı, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, Orgeneraller, Oramiraller, Yargıtay, Danıştay, Uyuşmazlık Mahkemesi ve Sayıştay Başkanları, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, Danıştay Başsavcısı, Diyanet İşleri ve Yükseköğretim Kurulu Başkanları	57,50
B- Memur ve Hizmetlilerden;		
a)	Ek göstergesi 8000 ve daha yüksek olan kadrolarda bulunanlar (1)	48,25
b)	Ek göstergesi 5800 (dahil) - 8000 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	45,00
c)	Ek göstergesi 3000 (dahil) - 5800 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	42,25
d)	Aylık/kadro derecesi 1-4 olanlar	37,25
e)	Aylık/kadro derecesi 5-15 olanlar	36,25
II- Arazi Üzerinde Çalışanlara Verilecek Tazminatlar (Madde 50)		
50 nci Maddenin 1, 2, 3, 4 ve 5 inci Bentlerinde Yer Alan Personel :		
a)	Kadro derecesi 1-4 olanlar	14,75
b)	Kadro derecesi 5-15 olanlar	14,25

I-Vergiden İstisna Edilen Yurtiçi Harcırah Tutarları Aşağıda Yer Aldığı Gibidir



657 sayılı Devlet Memurları Kanunu uyarınca aylık gösterge tablosunda yer alan rakamlar ile ek gösterge rakamlarının aylık tutarlara çevrilmesinde uygulanacak aylık katsayısı (0,088817), memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylık katsayısı (1,390277) olarak belirlenmiştir³.

Bu anlamada 2017 yılının ilk 6 aylık dönemi için uygulanması gereken gelir vergisinden istisna yurt içi gündelik miktarlarına ilişkin bilgi tablosu aşağıda yer aldığı gibidir.

01/01/2017-30/06 /2017 Tarihleri Arası Gelir Vergisinden İstisna Yurtiçi Harcırah Tutarları	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
2.416,15 TL ve fazlası	57,50
2.398,86-2.416,14 TL arası	48,25
2.187,53-2.398,85 TL arası	45,00
1.918,57-2.187,52 TL arası	42,50
1.591,49-1.918,56 TL arası	37,25
1.591,48 TL ve daha azı	36,25

II-Vergiden İstisna Edilen Yurtdışı Harcırah Tutarları Aşağıda Yer Aldığı Gibidir

	01/01/2017-30/06 /2017 Tarihleri Arası Brüt Aylık Tutarlarına Göre Belirlenmiş Gelir Dilimi Grupları Ve Bu Gruplar İçin Tespit Edilmiş Olan Yurtdışı Gündelik Tutarları					
	Ücret Gurupları					
	Ülkeler ve Para Birimi	II. Sütun	III. Sütun	IV. Sütun	V. Sütun	VI. Sütun
	2.416,15 TL ve fazlası	2.398,86 - 2.416,14 TL arası	2.187,53- 2.398,85 TL arası	1.918,57- 2.187,52 TL arası	1.591,49- 1.918,56 TL arası	1.591,48 TL ve daha azı
A.B.D.(A.B.D. Doları)	182	146	124	117	110	93
Almanya (Euro)	164	131	111	105	99	83
Avustralya (Avustralya Doları)	283	227	192	181	171	143
Avusturya (Euro)	166	132	112	106	100	84
Belçika(Euro)	161	128	109	103	97	81
Danimarka (Danimarka Kronu)	1.238	988	838	791	746	627
Finlandiya (Euro)	148	119	100	95	90	74
Fransa (Euro)	160	127	108	102	96	81
Hollanda (Euro)	156	125	106	100	94	80

³ 06.01.2016 tarihli Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün Yurt İçi Gündeliklere İlişkin Genel Yazısı



İngiltere(Sterlin)	115	91	78	74	69	59
İrlanda (Euro)	155	124	105	99	94	78
İspanya (Euro)	158	126	107	101	95	80
İsveç(İsveç Kronu)	1.359	1.085	919	867	819	687
İsviçre (İsviçre Frangı)	283	226	192	181	171	143
İtalya (Euro)	152	122	104	98	92	77
Japonya (Japon Yeni)	31.405	25.127	21325	20.118	18.901	15.914
Kanada (Kanada Doları)	244	195	165	156	147	125
Kuveyt(Kuveyt Dinari)	50	40	35	33	31	25
Lüksemburg (Euro)	161	128	109	103	97	82
Norveç (Norveç Kronu)	1.193	952	808	762	719	604
Portekiz (Euro)	155	24	105	99	93	78
Suudi Arabistan(Suudi A. Riyali)	617	492	418	395	372	313
Yunanistan (Euro)	158	126	107	101	95	80
Kosova (Euro)	123	98	83	78	74	63
Diğer AB Ülkeleri (Euro)	127	101	86	81	76	65
Diğer Ülkeler (A.B.D. Doları)	157	125	106	100	95	80

III-KUZEY KIBRIS TÜRK CUMHURİYETİNE YAPILACAK YOLCULUKLARDA GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN HARCIRAH TUTARLARI AŞAĞIDA YER ALDIĞI GİBİDİR

1.1.2017 – 30.06.2017 Dönemi İçin Geçerli Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
2.416,15 TL ve fazlası	150,60
2.398,86 – 2.416,14 TL arası	131,25
1.630,39 – 2.398,85 TL arası	112,54
1.591,49 – 1.630,38 TL arası	93,77
1.591,48 TL ve daha azı	75,05

C- Sonuç ve Görüş:



Bu çalışmamızda, şirketlerin GVK Mad. 40/4 kapsamındaki seyahat giderlerinin kayıt ve takibinde gerçek gider yöntemi veya harcırah gündeliği yöntemlerinden yalnız birini tercih etmek zorunda oldukları hususu belirtilmiştir.

Dolayısıyla özel sektörde faaliyette bulunan şirketler, işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat giderleri sürecinde yapılan harcamalara ait olarak gerçek gider veya harcırah yöntemlerinden hangisi şirket lehine ise o yöntemi tercih etme imkanları mevcut bulunmaktadır.

Seyahat süresi itibariyle ticari faaliyetin devamı için yapılan fiili ve gerçek bütün harcamaların faturalandırmak suretiyle belgelendirme imkânının mevcut olması durumunda, harcırah uygulamasına gerek olmadığı hususu bilinmektedir.

Özel sektörde harcırah uygulama zorunluluğunun; lokantaların fatura yerine kasa fişi vermeleri, kasa fişinin ise vergi daireleri tarafından kabul edilmemesinden kaynaklandığı hususu da bilinmektedir.

Fiilen yapılan ve belgelenen tutarları üzerinden kazançtan indirilen yemek ve yatma giderlerinin Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının üzerinde gerçekleşmesi durumunda harcırah gündeliği esas yerine, tüm belgelerin eksiksiz olarak temin edilmesinin ve ibrazının mümkün olması kaydı şartıyla gerçek gider esasının tercih edilmesinde yarar ve isabet olduğu düşünülmektedir.

Fiili ve gerçek gider uygulaması yerine harcırah yönteminin tercih edilmesi durumunda GVK 24. Madde hükmünde yer alan istisna uygulamasının “(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)” şeklindeki parantez içi müstesna hüküm düzenlemesi unutulmamalıdır.

Yukarıda yer alan istisna düzenlemesinin mefhumu muhalifinden 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 şekilde harcırah gündeliği verilirse aşan kısım net ücret sayılır ve dolayısıyla brütleştirilmek suretiyle stopaja tabi tutulması gerekir.

193 sayılı G.V.K. nun 24/2 nci Maddesi'nin parantez içi hükmünde, 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 hususu belirtilmiş bulunmaktadır.

Devlet Denetleme Kurulu Denetim Elemanları ile Başbakanlık, Bakanlık ve Bağlı Kuruluşların Teftiş, denetim ve inceleme elemanları da 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamında memur sayılmalarına ve en yüksek harcırah gündeliği Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz denetim elemanlarına ödendiği halde, bu yazımız konusu olup kıyaslamaya esas teşkil eden memur harcırahından idari görevde bulunan amir ve memurların anlaşılması gerekir.



Bu anlamda ve idari görev yapan en yüksek Devlet memuru Başbakanlık Müsteşarı olduğu ve idari memurlar içerisinde en yüksek harcırah gündeliği Başbakanlık Müsteşarına ödendiği için, “Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddi” olarak, Başbakanlık Müsteşarı gündeliğinin esas alınması gerekmektedir.

Banka veya özel kuruluş müfettişlerinin ise il, bölge veya Türkiye düzeyinde yetkiye haiz olup olmamalarına göre emsali durumdaki il, bölge veya Türkiye genelinde teftiş, denetim ve inceleme yapan Devlet Denetim elemanları harcırahları ile kıyaslanmasının mümkün olduğu düşünülmektedir..

Yukarıda fiili ve gerçek gider uygulaması yerine harcırah uygulaması zorunluluğunun ortaya çıkması; lokantalar tarafından fatura yerine kasa fişi vermeleri, kasa fişinin ise vergi daireleri tarafından kabul edilmemesi uygulamasından kaynaklandığı hususu vurgulanmıştır.

Konu bu yönüyle değerlendirildiğinde; fiili ve gerçek gider karşılığı fatura temin edilmesinde her hangi bir tereddüt bulunmayan yol ve konaklama giderleri için gerçek gider yönteminin benimsenmesi, yemek ve diğer ihtiyaç karşılığı ödemelerin ise günlük yevmiye tutarının esas alınmasında yarar ve isabet olduğu düşünülmektedir..

KAYNAKÇA

- 193 - Gelir Vergisi Kanunu
- 488 - Damga Vergisi Kanunu
- 6245 sayılı Harcırah Kanunu
- 138 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 06.01.2016 tarihli Bütçe ve Mali Kontrol Genel Tarafından Düzenlenen Genel Yazı
- İmdat TÜRKAY, “2009 yılında Özel Sektör Kuruluşları Tarafından Ödenen Yurtiçi Gündeliklerin Vergilendirilmesi”, Çimento İşveren Dergisi, Kasım, 2009
- <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7460,5-harcirah---rahmi-unalan.pdf>, Rahmi ÜNALAN, “ 6245 Sayılı Harcırah Kanunu” (PPT), (Erişim Tarihi: 09.02.2017)

NOT ve ACIKLAMA: Bu makale SÜRYAY(Sürekli Yayınlar) Kapsamındaki Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi'nin Yıl:30, Mart/2017 dönem, 347. sayısında yayımlanmak üzere gönderilmiştir.