

Sirküler Tarihi : 12.02.2009
Sirküler No : 2009/037

İŞLE İLGİLİ YURT İÇİ VE YURT DIŞI SEYAHAT VE İKÂMET HARCAMALARININ GİDER YAZILMASINA VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

Bilindiği gibi, işle ilgili görev seyahatlerine ilişkin esaslar ile yurt içi, KKTC ve yurt dışı seyahat gündeliklerinin seviyesinde zaman zaman değişiklikler olmakta ve bunlar tarafımızdan Sirkülerler düzenlenmek suretiyle düzenli bir şekilde müşterilerimize duyurulmaktadır.

Son olarak yayınladığımız 2005/99 sayılı Sirkülerimizde, 2005 yılı ikinci yarısında uygulanacak harcırah gündeliklerinin seviyesi açıklanmış ve bu meyanda, gündelik uygulaması ile ilgili olarak, görev seyahati yapan mensuplarına, özel sektör tarafından, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelik seviyesinde değil, Devletçe verilen en yüksek gündelik seviyesinde harcırah gündeliği ödenebileceği istikametindeki görüşlerimiz açıklanmıştır.

Bu Sirkülerimizle, işle ilgili seyahat ve ikâmet giderleri ve özellikle gündelikler konusundaki uygulama esaslarını, toplu bir biçimde açıklayan 2005/106 no.lu Sirkülerimizin gözden geçirilmiş hali sunulmaktadır.

I- YASAL DÜZENLEMELER :

İşle ilgili seyahat ve ikâmet giderleri hakkındaki başlıca Kanun hükümleri şunlardır :

1. G.V.K. nun, İşle İlgili Genel Giderlerin Kazançtan İndirileceğine İlişkin Hükümleri :

G.V.K. nun sırası ile 40/1, 57/8 ve 68/1 inci maddelerinde, saff ticarî, ziraî ve meslekî kazancın tesbiti sırasında, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazançtan indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler muvacehesinde, işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerinin, V.U.K. nun 227 nci ve izleyen maddelerine göre tevsik edilmek şartı ile, gerçek tutarları üzerinden kazançtan indirilmesi mümkündür.

2. G.V.K. nun İşle İlgili Seyahat ve İkâmet Giderlerinin Belli Şartlarla Gider Yazılabileceğine İlişkin Hükümleri :

Yukarıda değinilen hükümler karşısında gerek bulunmamasına rağmen, yine G.V.K. nun 40/4, 57/8-c ve 68/3 maddelerinde, sırası ile ticarî, ziraî ve meslekî kazançlarla ilgili seyahat ve ikâmet giderlerine yer verilerek, bunların hangi şartlar ve kısıtlamalarla gider yazılabilecekleri açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, seyahat ve ikâmet giderlerinin vergiye tâbi kazançtan indirilebilmesi için;

- Seyahatin iş ile ilgili olması,
- Yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip bulunması ve
- Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olması şarttır.

3. G.V.K. nun İşle İlgili Seyahat ve İkâmet Giderlerini Ücret Saymayarak Vergiden İstisna Eden 24/2 nci Maddesi Hükümü :

G.V.K. nun gider karşılıklarında istisnalardan söz eden 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler (firmalar) tarafından, mensuplarına ödenen işle ilgili gerçek seyahat ve ikâmet giderlerinin vergiden müstesna olduğu açıklandıktan sonra, yemek ve yatmak giderlerinin götürü olarak gündelik şeklinde de ödenebileceği belirtilmiş ve Devletçe verilen gündeliklerin bu konuda sınır teşkil ettiği hükme bağlanmıştır.

4. K.V.K. nun 13 üncü Maddesi :

5520 sayılı K.V.K. nun 6/2'nci maddesinde *"safî kurum kazancının tesbitinde G.V.K. nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır."* denilmek suretiyle, G.V.K. nda yer alan işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerine ilişkin hükümlerin, kurumlar açısından da aynen geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.

5. 6245 Sayılı Harcırah Kanunu'nda Yer Alan Hükümler :

Özellikle, işle ilgili seyahatlerde yemek ve yatmak giderlerinin harcırah gündeliği olarak ödenmesine imkân tanıyan ve bu konudaki kurallar açısından Devlet memurlarına verilen harcırah gündeliklerine atıfta bulunan G.V.K. nun 24/2 nci maddesi hükmü muvacehesinde, işle ilgili seyahatler sırasında yemek ve yatmak giderleri karşılığında ödenecek gündeliklerin gider yazılması açısından, 6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun ve buna ilişkin uygulamaların da konumuz açısından önemi vardır.

II- SEYAHAT VE İKÂMET GİDERLERİNİN KAZANÇTAN İNDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL ŞARTLAR :

Seyahat ve ikâmet giderlerinin işletme gideri olarak dikkate alınabilmesi için mevcut olması gereken genel nitelikteki şartlar ve kurallar, yukarıda da değinildiği üzere, G.V.K. nun ticarî, ziraî ve meslekî kazançlarla ilgili 40/4, 57/8-c ve 68/3 üncü maddelerinde yer almaktadır.

Hemen belirtmek gerekir ki, seyahat ve ikâmet giderlerinin aynen özel nitelikteki şartlar gibi, genel nitelikteki şartlara uygun olmaması da, işletme sahibi dışındaki görevlilere yapılan ödemelerin hiç gider yazılamayacağı anlamına gelmemekte ve ileride açıklanacağı üzere bunların ücret , ticarî kazanç veya meslekî kazanç sayıldıktan ve gerekiyorsa stopaja tâbi tutulduktan sonra gider yazılması gerekmektedir.(1)

Birbirinin benzeri olan bu genel şartlar, aşağıda özet olarak açıklanacaktır :

1. Yapılan Seyahatin İşle İlgili Olması Şartı :

Yapılan seyahat ve ikâmet giderlerinin ticarî, ziraî ve meslekî kazançtan indirilebilmesinin temel şartı, seyahatin özel değil işletme ile ilgili olması, yani ticarî, ziraî ve meslekî kazancın elde edilmesi ve idâmesi için yapılmış bulunmasıdır.

Yapılan seyahatin işle ilgili olduğunun, mükellef tarafından isbatlanması gerekir. İş ilişkisi olan firmaların davet mektupları, gidilen yerde imzalanan mukaveleler, hazırlanan raporlar, yönetim kurulu veya yetkili âmirler tarafından imzalanmış olan inandırıcı kararlar ve iş emirleri vs. gibi hususlar, birer isbat vasıtası sayılabilirler. Bunların değerlerinin ve seyahatin işle ilgili olduğunun takdiri, tabîî ki İdareye aittir.

(1) Bu Sirkülerde G.V.K. nun 24/2 nci maddesindeki istisnadan yararlanamayan seyahat giderleri kısaca kazançtan indirilemeyecek giderler olarak ifade edilmiştir.

Konuyu kısa ve basit bir şekilde açıklamak amacıyla güden bu ifade tarzı, söz konusu giderlerin veya gider kısımlarının, istihkak sahibinin geliri (ücreti) sayılarak vergilenmesi kaydı ile, brüt tutarları üzerinden kazançtan indirilmesinin mümkün olmadığı anlamına gelmemektedir.

Danıştay, çeşitli kararlarında, ticaret ve sanayi odaları, meslek kuruluşları tarafından düzenlenen turistik gezi niteliğindeki toplantı ve seyahatleri ve seyahate katılan eşle ilgili masrafları işle ilgili saymamıştır.

2. Seyahat Giderlerinin Yapılan İşin Önemi ve Genişliği ile Mütenasip Olması Şartı :

Bu şart, kazançtan indirilecek seyahat giderinin, işletmenin ve seyahatin amacı olan işin önemi ve genişliği ile mütenasip olmasını gerektirmektedir.

Örneğin küçük bir işletme sahibinin veya personelinin özel uçakla seyahat etmesi veya alt seviyedeki bir personelin lüks mevkilerde seyahat etmesi, lüks otel dairelerinde geceleme ve lüks lokantalarda yiyip içmesi, bunlar için yapılan yüksek tutardaki giderlerin, işletmenin ve/veya seyahat sırasında yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip olmadığına göstergesidir.

3. Yapılan Seyahatin, Seyahat Maksadının Gerekthirdiği Süreye Maksur Olması Şartı :

Bu şartın amacı, kısa sürede halledilebilecek işler için yapılan seyahatlerde sürenin şahsî tatmin amacı ile uzatılmamasını ve fazla gider yapılmamasını sağlamaktır.

Örneğin, gidilen yerde yapılacak toplantı ve görüşme veya sözleşme imzası için bir-iki gün yeterli iken, haftalar veya aylar boyunca kalınması, gidiş ve dönüşün çok daha az masraf ve zaman harcanarak tarifeli uçakla yapılması mümkün iken lüks yat veya gemilerle haftalar ve aylar sürecektir şekilde yapılması gibi hususlar, giderlerin, seyahat maksadının gerekthirdiği süreye maksur olması şartına aykırıdır.

4. Yapılan Giderlerin Belgelerle Tevsik Edilmesi Şartı :

Seyahat giderlerinin kazançtan indirilmesinin son şartı, bu amaçla yapılan fiili harcamaların V.U.K. 227 inci ve izleyen maddelerinde yer alan hükümlere uygun olarak tevsik edilmesidir.

Şu var ki, yemek ve yatmak giderlerinin götürü olarak yani harcırah gündeliği şeklinde ödenmesi halinde, bunların tevsiki şart değildir. Böyle hallerde, Devletçe ödenen en yüksek gündelik seviyesine kadar olan tutar götürü seyahat gideri olarak, aşan tutar ise, vergi öncesi brüt tutarı üzerinden, görevli şahsa ödenen ücret vs. olarak gider yazılır.

III. SEYAHAT GİDERLERİ KARŞILANACAK ŞAHISLAR :

G.V.K. nun 40, 57 ve 68 inci maddelerinde, seyahat edenlerin görev ve sıfatı ile ilgili herhangi bir kısıtlamaya yer verilmeksizin, işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerinin kazançtan indirilmesi öngörölmüş bulunmaktadır.

Böyle olunca, işle ilgili bir görevle seyahat eden kimseler tarafından yapılan giderlerin, bunların görevi ve sıfatı ne olursa olsun, işletmeyi idare ve temsil yetkisine sahip olup olmadıklarına da bakılmaksızın gider kabul edilmesi gerekmektedir. (2)

Buna göre, işle ilgili seyahat gideri yapabilecek kimseler şunlardır :

(2) Danıştay 4. Daire 15.05.1957 tarih; E:1955/3763 ve K:1957/1777 sayılı Kararı "Fabrika için mübaaya olunan makine aksamından anlayan ve İstanbul'a gönderilen ustanın seyahat masraflarının ödenmesi için fabrikanın müstahdemi olması şart değildir.

Danıştay 4. Daire 24.11.1970 tarih; E:1970/5496 ve K:1970/6812 sayılı Karar: "Geçici bir görevle yabancı ülkeye gönderilen teknik elemanın yol masraflarının gider yazılabilmesi için, kurumun temsil ve idaresinde görev almış bulunması şart değildir."

1. İşletme Sahibi :

İşletmeyi idare ve temsil etmek yetkisine sahip olmaları ve bu amaçla faaliyet göstermeleri dolayısıyla, işle ilgili seyahat giderleri kazançtan indirilebilecek olanların başında işletme sahipleri gelmektedir.

Bunların gerekli hâddi aşan veya şartlara aykırı olan seyahat giderlerinin işletme kazancından indirilmesi mümkün değildir.

2. Hizmet Erbabı ve Diğer Ücretliler :

İşletme sahibinden sonra işle ilgili seyahat yapacak ve kendilerine seyahat gideri ödenebilecek görevliler, yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyeleri, tasfiye memurları ve hizmet erbabıdır.

G.V.K. nun 61 inci maddesinde, bunlara hizmetleri karşılığında çeşitli şekillerde yapılan ödemeler ücret sayıldığı gibi, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde de bunlara ödenen harcırah gündeliklerinin istisna hâddini aşan kısımlarının ücret olarak vergilenmesi öngörülmüştür.

3. Geçici Görevle Görevlendirilen Diğer Kimseler :

Harcırah Kanunu'nun 8 inci maddesinde, memur veya hizmetli olmadıkları halde, bu Kanuna tâbi kurumlarca geçici görevle görevlendirileceklere verilecek yol masrafı ve gündeliklerden söz edilmiştir.

G.V.K. nun 40, 57 ve 68 nci maddelerinde, seyahat edenlerin görev ve sıfatları ile ilgili herhangi bir kısıtlamaya yer verilmeksizin işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerinin kazançtan indirilmesinin öngörüldüğünü nazara alarak, Harcırah Kanunu'nun 8 inci maddesinde yer alan bu hükmü, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan kurumlara da uygulamak gerekmektedir.

Böyle olduğu içindir ki, özel işletmelerin de, iktisadî, malî, hukukî, teknik ve lisan gibi özel bilgi ve ihtisas isteyen konularda, dışarıdan bazı kimselere şahsen işle ilgili görevler vererek, bunları iş seyahatine göndermeleri halinde, bunların seyahat giderlerini kazançtan indirmeleri mümkün bulunmaktadır.

IV. İŞLE İLGİLİ SEYAHAT VE İKÂMET GİDERLERİNİN, GÖREVİN AMACI YÖNÜNDEN NEV'İLERİ :

Harcırah Kanunu'nun Devlet hizmetleri ile ilgili sayarak harcırah uyguladığı resmî seyahatleri gözönünde bulundurmak suretiyle (Harcırah Kanunu Md:8 ve 14), amaç yönünden işle ilgili sayılabilecek seyahat türlerini aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür :

1. Daimî Görev Seyahatleri :

Bu seyahatler daimî bir görevin yürütülmesi amacı ile yurt içindeki veya dışındaki bir başka yere gönderilen ve dönenlere ilişkin seyahatlerdir (Harcırah Kanunu Md:9).

1.1. Daimi Görev Seyahatlerinin Kapsamına Giren Haller :

Bu seyahatler :

- İlk defa daimi bir göreve tayin edilenlerin, tayinleri sırasında oturdukları yerden devamlı görev yerlerine (Harcırah Kanunu Md:9/a) ;
- Naklen tayin olunan hizmet erbabı ile iş yerini başka bir yere nakleden iş sahibinin (o sırada geçici görevle başka bir yerde bulunanlar dâhil) eski görev yerlerinden yeni görev yerlerine (Harcırah Kanunu Md:9/b-c) ;

- Emekliye ayrılan veya cezaen olmamak üzere görevine son verilen hizmet erbabı ile, ticari faaliyetine son veren ticari işletme sahibinin ve bunlardan vefat edenler ile aileleri efradının, son görev mahallinden Türkiye’de oturacakları yerlere (Harcırah Kanunu Md:10 ve 11),

kadar olan yolculuklarını kapsar.

İşletmenin yerinin değişmesi halinde, işletme sahibi ile personelin, aileleri ve ev eşyaları ile birlikte ikâmetgâhlarını yeni yere nakletmek için yaptıkları giderler de bu gruba dâhildir. (Bu konuda, 2008/115 sayılı Duyurumuza bakınız)

1.2. Daimi Görev Seyahatlerine İlişkin Giderlerin Kapsamına Giren Harcamaların Mahiyeti :

Daimi görev seyahatlerine ilişkin giderler, yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, görevlinin şahsına ait seyahat giderleri yanında, aile fertlerine ilişkin *“aile masrafları”* ile *“ev eşyalarına ilişkin yer değiştirme masraflarını”* kapsamaktadır.

Hernekadar, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde, Harcırah Kanunu’nda olduğu gibi aile masrafları ile yer değiştirme masraflarından söz edilmemiş olması dolayısıyla, bu masrafların özel sektör tarafından kazançtan indirilemeyeceğini ya da daha doğrusu, bunlardan iş sahibine taallük edenlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılacağını, diğer görevlilere taallük edenlerin ise ücret sayılarak vergiye tâbi tutulduktan sonra kazançtan indirilebileceğini ileri sürenler varsa da, bize göre Vergi İdaresince de benimsenen bu görüşe katılmak mümkün değildir.

Gerçekten, söz konusu giderlerin de işle ilgili giderler olduğu aşikâr bulunduğu, kaldı ki Harcırah Kanunu’nun memuriyet görevi ile ilgili sayarak ödenmesini öngördüğü bu giderleri, özel sektör açısından şahsî gider saymanın anlamsızlığı sebebiyle, bunları tevsik edilen fiilî tutarları üzerinden kazançtan indirmek gerekmektedir.

Bu kısa açıklamadan sonra, aşağıda Daimî Görev Seyahatlerine İlişkin Giderlerden söz edilecektir :

1.2.1. Görevlinin Yol Giderleri :

Bu giderler, görev yeri değiştirilen şahsa ait şehirlerarası veya uluslararası taşıt ücretleri ile eski ikâmetgâhtan taşıtın kalktığı yere ve taşıtın vardığı yerden yeni ikametgâha kadar yapılan taksi, hamaliye vs. gibi yol giderlerini kapsar.

Aşağıda gider nevîlerine ilişkin bölümde, bu konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

1.2.2. Görevlinin Yolculuk Sırasındaki Yemek ve Yatmak Giderleri veya Bunlara Karşılık Verilen Gündelikler :

Bunlar, görev mahalli değiştirilen şahsa, yolda geçen süreler için verilen yemek ve yatmak giderleri olup, genelde gündelik şeklinde ödenir.

Daimî görev yeri değiştirilenlere, vardıkları yeni görev yerlerinde, yemek ve yatmak gideri veya harcırah gündeliği ödenmesi söz konusu değildir.

1.2.3. Aile Masrafları :

Aile masrafları, hizmet erbabının daimî görev yerinin değişmesi ve yukarıda değinilen diğer haller dolayısıyla, bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerine ait yol giderleri ile yemek ve yatmak giderleri veya gündeliklerden oluşur. (H.K. Md:44)

İşyeri değişikliği sebebiyle daimî görev yerini ve ikametgâhını değiştiren işletme sahiplerine de, aile fertleri için, Vergi İdaresinin aksi yöndeki görüşüne rağmen, bize göre aynı masrafların ödenmesi icabeder.

Aile fertleri olarak, Harcırah Kanunu tatbikatında olduğu gibi G.V.K. tatbikatında da, görevlilerin eş ve çocukları yanında, görevlinin bakılmadıkları takdirde zarûrete düşecek olan usul, fûrû ve kardeşlerini kabul etmek ve onlara ait gerçek yol giderleri ile yoldaki yemek ve yatmak giderlerini (veya harcırah gündeliklerini) ödeyerek kazançtan indirmek gerekir.

Bu konuda detaylı bilgi için 2008/115 sayılı Duyurumuza bakınız.

1.2.4. Yer Değiştirme Giderleri :

Vergi İdaresince, aynen aile masrafı gibi, özel sektörü kapsamadığı kabul edilen bu giderler, hizmet erbabının, diğer görevlilerin ve iş sahibinin, ev eşyalarını yeni daimî görev yerlerine taşımak için yapacakları giderlerdir (H.K. Md:45).

Yukarıda daimî görev seyahatleri kapsamına dahil olduğu belirtilen hallerde yapılan yer değiştirme (veya taşıma) giderleri de, bu gruba dahildir.

Harcırah Kanunu'nda, yer değiştirme giderlerinin belli esaslara göre götürü olarak hesaplanması ve ödenmesi öngörülmüş olmakla beraber, G.V.K. tatbikatında, yol giderlerinin belgelenen fiili tutarları üzerinden verilmesi şart koşulduğu cihetle, bu tarz bir götürü ödeme uygulaması mümkün değildir. Ancak bu konudaki gerçek ve belgeli giderler doğrudan masraf yazılabilir (2008/115 sayılı Duyurumuz)

2. Geçici Görev Seyahatleri :

Harcırah Kanunu'nun 14'üncü maddesinde bahsi edilen geçici görev seyahatleri, geçici bir görevin yerine getirilmesi amacı ile, asıl görev yerlerinden yurt içindeki veya yurt dışındaki bir başka yere gönderilenlerin, bu yerler arasındaki gidiş ve dönüş yolculuklarını kapsayan seyahatlerdir.

Bu tür seyahatlerle ilgili giderler, mahiyetleri gereği daimî görev seyahatlerine ilişkin giderlerden farklı olarak, sadece görevli şahısların gidiş-dönüş yol masrafları ile yemek ve yatmak giderleri ya da gündeliklerinden oluşur.

3. İşle İlgili Sayılan Diğer Seyahatler :

Daimî ve geçici görev seyahatleri dışında kalan aşağıdaki seyahatleri de, Harcırah Kanunu'na paralel olarak, işle ilgili seyahat saymak gerekmektedir :

- Personelin görevlerine ait meslekî veya sıhhi yeterliliklerinin tesbiti ya da imtihan için, işletme tarafından görülen lüzum üzerine, görev mahalli dışına yaptığı seyahatler (H.K. Md:18/a);
- İşletme tarafından, hava değişimi veya sağlık kuruluşlarınca gösterilen lüzum üzerine tedavi amacı ile ikâmet mahalli dışındaki yerlere gönderilen personele ilişkin seyahatler (H. K. Md:18/b-c).
- Meslekî bilgilerini arttırmak için daimi görev mahalli dışında açılan kurs ve okullarla, staj yapılacak kuruluşlara gönderilen personelin seyahat masrafları (H. K. Md:37)

Bu tür seyahatlerle ilgili olarak, tedavi, kurs ve sınav gibi hususlarla ilgili masraflar dışında yapılan giderler de, aynen geçici görev seyahatlerinde olduğu gibi, görevlinin şahsî yol ve ikâmet giderlerinden ibarettir.

V. İŞLE İLGİLİ OLARAK SEYAHAT YAPILACAK YERLER :

İşle ilgili seyahatlerin :

- Yurt içinde cereyan etmesi veya
- KKTC'ne yapılması, ya da
- Yurt dışına yapılması

söz konusu olup, Harcırah Kanunu tatbikatında, bunlardan her biri için ayrı gündelik seviyeleri ve kısmen de farklı uygulama kuralları öngörülmüş bulunmaktadır.

Yurt içinde geçici ve daimî görev harcırahı ödenebilmesi için, seyahatin daimî görev mahallinin bulunduğu belediye sınırları dışındaki yerlere yapılmış olması şarttır. Büyükşehir Belediyesi olan yerlerde, Büyükşehir Belediyesi dışına çıkmış olmak zorunluluğu vardır. (H.K. Md:3/g)

Aynı belediye sınırları içinde daimî görev yeri değiştirilenlere yol gideri, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme gideri ödenemeyeceği gibi, kendilerine aynı belediye sınırları içinde geçici görev verilenlere de, gündelik ödenmeyip sadece tevsik ettikleri fiili masrafların verilmesi ile yetinilir.

Yurt içi, KKTC ve yurt dışı seyahat giderlerinin unsurları ile buralarda ödenecek harcırah gündeliklerinin seviyesi, aşağıda ayrıca açıklanacaktır.

VI. SEYAHAT SIRASINDA YAPILAN YOLCULUK VE İKÂMET GİDERLERİNİN NEV'İ, UNSUR VE MİKTARLARI :

Seyahat giderlerini, yukarıda da açıklandığı üzere Harcırah Kanunu'na paralel olarak, yol giderleri, yemek ve yatmak giderleri, aile masrafı ve yer değiştirme masrafı olarak dört gruba ayırmak gerekir :

1. Yol Giderleri :

Yol giderleri, görevli şahıslar tarafından, daimî görev mahalli ile, devamlı veya geçici hizmetin görüleceği yer arasındaki yolculuk sırasında yapılan, aşağıdaki giderleri kapsar:

- Şehirlerarası veya uluslararası kara, deniz veya hava taşıtlarının ücretleri,
- İkamet veya görev yeri ile istasyon, iskele, hava alanı veya otogar arası şehir içi taşıt giderleri (H. K. Md:27-29),
- Bagaj ve eşya taşıma ücretleri ile hamaliyeler ve bahşişler (H. K. Md:27-29),

Aşağıda, sırası ile söz konusu yol giderlerine ilişkin esaslar ve özellikler inceleme konusu yapılacaktır.

1.1. Şehirlerarası ve Uluslararası Taşıt Ücretleri :

Taşıt ücretleri konusunda geçerli kurallar şöyledir :

1.1.1. Taşıt Ücretlerinin Tevsik Edilen Fiilî Tutarları Üzerinden Ödenmesi :

G.V.K. na göre, şehirlerarası ve uluslararası taşıt ücretlerinin, prensip olarak bilfiil harcanmak ve tevsik edilmek kaydı ile sadece gerçek tutarları üzerinden ödenmesi ve gider yazılması mümkündür.

Hernekadar Harcırah Kanunu'na göre (H.K. Md:27 ve 29), memurlara işgal ettikleri makam ve sınıf ile ücret seviyelerine göre hakettikleri belli vasıta ve mevkîlerin bilet parasının ödenmesi gerekmekte ve Sayıştay'a göre memurlara müstehak oldukları taşıt ücretlerinin söz konusu taşıtlarla seyahat

etmeseler bile, tevsik şartı aranmaksızın ödenmesi mümkün bulunmakta ise de, G.V.K. nda fiilî gider esaslı geçerli olduğu cihetle, buna imkan yoktur. Dolayısıyla de, fiilen harcanmayan ve/veya tevsik edilemeyen taşıt giderlerinin, görevlilere ödenmesi ve gider yazılması mümkün değildir.

Öte yandan, Devlet memurlarından farklı olarak özel sektör görevlilerinin, sıfat, görev ve ücret seviyeleri ne olursa olsun işletme tarafından uygun görülecek her taşıtta ve her mevkide seyahat etmesi mümkündür. Şu var ki, GVK'nda yer alan yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip olma ilkesi gereği, bu serbestinin istismar edilmemesi zorunluluğu vardır. Buna göre, örneğin sıradan bir personelin, zorunlu olmadıkça, özel uçakla veya tarifeli uçakların turistik mevkii üstündeki bir yerinde uçamaması gerekir.

1.1.2. Yemeksiz Bilet Alınması Mümkün Olmayan Taşıtlarla Yapılan Yolculuklar :

Biletinin yataksız ve yemeksiz olarak alınması mümkün olmayan (uçak, gemi) vasıtalarla seyahat halinde, aynen H.K. tatbikatında olduğu gibi (Md:30) bilet bedeline dâhil bulunan yatak ve/veya yemek bedeli de yol masrafı olarak kabul edilir. Bunun pratik sonucu, böyle hallerde görevlilere, yol masrafına ek olarak yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilecek seyahat gündeliklerinin de kesintisiz olarak ödenmesidir.

1.1.3. Parasız ve Tenzilâtlı Tarife ile Yapılan Yolculuklar :

İşletmeye ait veya işletme tarafından kiralanan taşıtlarla ya da başka şekillerde parasız seyahat edenlere, aynen H.K. tatbikatında (Md:31) olduğu gibi taşıt ücreti ödenmez. Herhangibir nedenle düşük ücretle seyahat edenlere de, sadece fiilen ödenerek tevsik edilen indirimli taşıt bedeli verilir.

1.1.4. Özel Otomobillerle Yapılan Yolculuklar :

Harcırah Kanunu'na ekli (1) sayılı cetvelin (5) no.lu açıklamasında, özel otolarıyla seyahat edenlere, müstehak oldukları nakil vasıtası ücretinin verilmesi öngörülmüştür. Sayıştay'ın ötedenberi benimsediği görüş de bu istikamettedir (3)

Böyle olunca, uluslararası veya şehirlerarası iş seyahatlerini özel otomobilleri ile yapanlara, özel sektör tarafından, yukarıdaki hükme kıyasen, en azından o mahaller arasında işliyen muayyen tarifeli vasıtalarla (uçak dahil) veya mutad vasıtalarla ödenecek ücretle mütenasip bir karşılığın ödenebilmesi gerekir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı da geçmişte bu yolda muktezalar vermiş bulunmaktadır.(4)

Böyle yapılacak yerde, GVK'na göre gerçek yol giderlerinin masraf kaydının esas olduğu prensibinden hareketle, kendi otomobili ile seyahat edenlere, yapılan kilometre miktarına göre, belli bir yakıt bedeli ile amortisman ve sigorta masraf paylarını ihtiva eden bir gider karşılığı da ödenebilir.

Bu konudaki sorun, söz konusu giderlerin ayrı ve özel bir biçimde tevsik edilememesidir. Ne var ki bu durumun, en azından belge ile tevsik edilen akaryakıt giderlerinin ve hatta buna ilâveten otomobilin kilometre esasına göre belirlenen makûl seviyedeki bir amortisman ve sigorta payının gider yazılmasına, engel teşkil etmemesi gerekir.

(3) "Kendisine veya başkasına ait hususi otomobille seyahat edenlere ve müstehak bulundukları mevkiin üstündeki bir mevkide seyahat eden memurlara, müstehak oldukları mevkiin bilet ücreti ödenir." (Sayıştay Gn.K:3/11/1959 tarih ve 2597/1 sayılı Karar)

(4) "Ticari seyahatlerini hususi otomobilleri ile yapan personele H.K. nun 6/1. maddesi hükmüne kıyasen, o mahaller arasında işleyen muayyen tarifeli vasıtaya , yoksa mütad nakliye vasıtasına ödenecek ücretle mütenasip bir karşılık verilebilir." (Gelirler Gn.Md:24/11/1969 tarih ve 969/52239 sayılı Mukteza)

Nitekim, Maliye Bakanlığı'nın da, özel otomobili ile seyahat edenlere, örtülü kazanç teşkil etmeyecek seviyede bir gider karşılığı ödenebileceğine ilişkin muktezaları vardır.

2. Yolculuk Sırasında Yapılan Yemek ve Yatmak Giderleri :

Yolculuk sırasında yapılan yemek ve yatmak giderlerinin de, görevlilere gerçek veya götürü (gündelik) olarak ödenmesi zorunluluğu vardır.

Yemeksiz ve/veya yataksız bilet alınması mümkün olmayan vasıtalarla seyahat eden görevlilere de yukarıda açıklandığı üzere harcırah gündeliklerinin kesintisiz olarak ayrıca ödenmesi gerekmektedir.

3. Taşıt Araçlarının Kalktığı Yerlere Gidip - Dönmek İçin Ödenen Şehir İçi Taşıma Ücretleri ve Hamaliyeler :

Harcırah Kanunu'nun 14. maddesine göre, daimî veya geçici görevle başka yerlere gönderilen memurlara, ikametgâh veya vazife mahalleri ile istasyon, iskele veya durak arasındaki şehir içi nakil vasıtası ücretleri ile hamal ve bagaj masraflarının, cins ve tutarları harcırah beyannamesinde gösterilmek kaydı ile, tevsik şartı aranmaksızın ödenmesi mümkündür.

Aynı esastan, V.U.K. nun 228/1-2. maddesinde yer alan, belli bazı giderlerin tevsikinin zorunlu olmadığını belirten hükmüne istinaden, aynen Harcırah kanunu tatbikatında olduğu gibi, özel sektör açısından da geçerli olması gerekmektedir.(5)

4. İkâmet Giderleri :

Görevli kişilerin geçici görev seyahatleri sırasında, gittikleri yerlerde yaptıkları yemek ve yatmak giderlerinin, tevsik edilen fiili tutarları üzerinden ödenmek veya tevsik şartı aranmaksızın götürü bir tutar halinde harcırah gündeliği şeklinde verilmek suretiyle gider yazılması mümkündür. (GVK Md:24/2)

Her iki ödeme şekli ile ilgili kurallar, aşağıda açıklanmıştır :

4.1. Fiili (Gerçek) Yemek ve Yatmak Giderleri :

G.V.K. nun 40, 57 ve 68 inci maddeleri hükmüne göre, aynen işletme ile ilgili diğer genel giderler gibi, seyahat ve ikâmet giderlerinin de, yapılan işin önem ve genişliği ile mütenasip olmak, seyahatin gerektirdiği süreye maksur bulunmak ve tevsik edilmek yolundaki genel şartlar dışında hiçbir şart aranmaksızın, fiilî tutarları üzerinden ödenmesi ve gider yazılması mümkündür.

Bu husus G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan, gerçek yol giderlerinin vergiden müstesna olduğu yolundaki hükümden de anlaşılmaktadır.

4.2. Götürü Yemek ve Yatmak Giderleri :

Yemek ve yatmak giderlerinin, G.V.K.nun 24/2 nci maddesinde yer alan açık hüküm muvacehesinde, aynen Harcırah Kanunu tatbikatında olduğu gibi, özel sektörde de gündelik şeklinde, götürü olarak gider yazılması mümkündür.

Arz ettiği önem dolayısıyla, harcırah gündelikleri aşağıda ayrı bir bölümde inceleme konusu yapılacaktır.

(5) "Şehir dahili yol giderlerinin (tevsiki mütad giderlerden olmamaları sebebiyle), V.U.K.nun 217 nci maddesi gereğince, vesika aranmaksızın, gayrisafi kârdan tenzili gerekir."

(Danıştay 4 Daire, 21.06.1954 tarih ve E:1954/148 – K:1954/2134 sayılı Karar)

VII. GÖTÜRÜ YEMEK VE YATMAK GİDERLERİ (HARCIRAH GÜNDELİKLERİ) :

Bilindiği gibi Harcırâh Kanunu'nda, görev seyahatlerine ilişkin yol giderleri yanında yemek ve yatmak giderlerinin de, tevsik edilen fiili tutarları üzerinden değil, belli ölçülere göre götürü olarak ödenmesi öngörülmüş bulunmaktadır.

Oysa G.V.K. na göre, tüm seyahat giderlerinin, görevlilere V.U.K. na göre tevsik edilen fiili tutarları üzerinden ödenmesi esastır.

Böyle olmakla beraber, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde, görev seyahati yapan kimselere verilen gerçek yol giderlerinin tümüyle vergiden müstesna olduğu açıklandıktan sonra, yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla olmamak veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddini aşmamak kaydı ile vergilenmeksizin gider yazılmasına imkân tanınmış bulunmaktadır.

G.V.K.nunda yer alan bu hüküm muvacehesinde, gündeliklerin sadece miktar yönünden değil, diğer şartlar açısından da Harcırâh Kanundaki şartlara ve esaslara uygun olması gerekmektedir.

Bu husus nazara alınarak, aşağıda önce harcırâh gündeliklerini miktarı üzerinde durulacak ve sonra da bu konudaki şartlar ve esaslar incelenecektir.

1. Gündelik Miktarları :**1.1. Genel Olarak :**

Gündelik miktarlarının tesbitine ve uygulanmasına ilişkin esaslar hakkında, 2005/99 sayılı Sirkülerimizde yeterli açıklama mevcuttur.

O Sirkülerimizde de açıklandığı üzere, bugüne kadar özel sektör tarafından işle ilgili görev seyahatleri dolayısıyla personele ödenecek gündelik miktarlarının, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan hükme istinaden, *"aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise aradaki fark"* ücret olarak vergiye tâbi tutulmaktaydı.

Ne var ki Devlet memurlarının aylık ücretlerinin, bunların memuriyet derece ve kademeleri ile ek göstergelerine göre çok çeşitli ve farklı seviyede tezahür etmesi dolayısıyla, mukayeseye esas alınabilecek belli ve yeknesak ücret ve gündelik seviyesi tesbit edilmesine imkân bulunmadığı cihetle, mükelleflerin geçmişte birbirinden çok farklı uygulamalar yaptıkları görülmekteydi.

Gerek bu sebeple ve gerek se G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan *"... veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek hâddini aşarsa"* ifadesinden hareketle, özel sektörde işle ilgili görev seyahati yapan kimselere, ücret sayılmaksızın ve ücret olarak vergilenmeksizin Devletçe verilen en yüksek harcırâh gündeliği seviyesinde gündelik verilebileceğini kabul etmek gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından da benimsenen bu anlayışa göre, ödenebilecek harcırâh miktarlarının dayanakları, yukarıda sözü edilen Sirkülerimizde açıklandığı cihetle burada tekrarlanmayacaktır.

Son olarak yayınladığımız 2009/26 no.lu Sirkülerimizde

- Yurt içi seyahatlerde,
- KKTC'ne yapılan seyahatlerde ve
- Yurt dışına yapılacak seyahatlerde,

stopajsız olarak verilebilecek harcırâh gündeliği miktarları duyurulmuştur.

1.2. Müfettiş ve Benzerlerinde :

Harcırah Kanunu'nun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasında, teftiş ve denetim elemanlarına birinci derece kadrolu memur için tesbit edilen gündelik miktarının üstünde gündelik ödenmesi öngörülmüş ve bu fıkranın 1, 2 ve 3 numaralı bendlerinde Türkiye, bölge ve il düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisini haiz olanlara, sırası ile 1,3 kat 1,1 kat ve 0,9 kat gündelik verileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme istinaden özel sektörün de, teftiş, denetim ve inceleme ile görevli olan hizmet erbabından Türkiye çapında teftiş ve denetim yapanlara, Devletçe verilen en yüksek harcırah gündeliğinin 1,3 katı, bölge düzeyinde teftiş ve denetim yapanlara 1,1 katı gündelik verebileceğini kabul etmek gerekir.

Aynı maddeye göre, bu şekilde gündelik ödenenlerden yatacak yer temini için ödedikleri ücreti belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak kaydı ile gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmının ayrıca ödenmesi gerekmektedir.

1.3. Değişik Amaçlarla, Geçici Olarak Başka Yerlere Gönderilenlerde :

Harcırah Kanunu'nun 18-20, 37 ve 50. maddelerinde, görevlerine ait meslekî ve sıhî yeterliliklerinin tesbiti, hava değişimi, tedavi, eğitim, kurs, staj vs. amacı ile başka yerlere gönderilenlere verilecek harcırahlara ile daimî görev mahalli dışında vefat edenlerin cenaze nakil masraflarının karşılanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Özel sektörde de bu tür giderlerin işle ilgili sayılması ve görevlilere gider karşılığı ödenmesi gerekmele beraber, burada bunlar üzerinde ayrıca durulmamıştır. (6)

**2. Geçici Görev Gündelikleri
Konusunda Uygulanacak Kurallar :**

Harcırah Kanunu'nun çeşitli maddelerinde, geçici harcırah gündelikleri açısından uygulanması gereken kurallara yer verilmiştir.

Yukarıda da değinildiği üzere, G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan, Harcırah Kanunu'na tâbi olmayan müesseseler tarafından ücret sayılmaksızın ve vergilenmeksizin verilen harcırahlara Devlet Memurlarına Devletçe verilen en yüksek gündelik seviyesini aşmaması şartı dolayısıyla, bu ödemelerin uygulamaya yönelik diğer kurallar açısından da, Harcırah Kanunu'nda yer alan kurallara aykırı bir nitelik taşımaması gerekmektedir.

**2.1. Bir Günden (24 Saatten) Az süren
Seyahatler İçin Ödenecek Gündelik Tutarları :**

Geçici harcırah gündeliği, geçici görevle asıl görev mahalli dışında bir yere gönderilenlere ödenir.

Bu sebeptendir ki harcırah gündeliği ödenebilmesi için, görevli şahsa, daimî görev mahallinin bulunduğu ilçe veya Büyükşehir belediyesinin sınırları dışında ifa edilecek bir geçici görev verilmiş olması gerekir.

İsminden de anlaşılacağı üzere harcırah gündelikleri, bir gün yani 24 saat süren seyahatlerin karşılığıdır. Bir gün için tam olarak ödenir.

Böyle olmakla beraber, Harcırah Kanunu'nun 39 uncu maddesinde öngörülen kurala paralel olarak, özel sektör tarafından da yolda ve belediye sınırları dışında :

(6) Danıştay 4.Daire, 11.04.1957 gün ve E:1995/4571, K:1957/1585 sayılı karar : "Ticari maksatla yurt dışına giden İdare Meclisi Reisinin naaşının Türkiye'ye kadar nakli için yapılan masrafların gider yazılması mümkündür."

- a) Öğle veya akşam yemeği zamanlarından birini geçirenlere 1/3 oranında ;
- b) Her iki yemek zamanını geçirenlere 2/3 oranında ;
- c) Geceyi de geçirenlere tam gündelik verilir.

Bu kural, mahiyetinde de anlaşılacağı üzere, yurt içi ve yurt dışı seyahat gündeliklerinin tamamı açısından geçerlidir.

2.2. Bir Günden Uzun Süren Geçici Görev Seyahatlerinde 24 Saati Aşan Kesirler :

Gerek yurt içi, gerek yurt dışı ve gerek se KKTC seyahatlerinde, gündeliğe esas seyahat günleri, aynen Harcırah Kanunu'nun 43 üncü maddesinde belirtildiği gibi, şu şekilde hesaplanır :

- a) Esas itibarıyla, seyahat edilen taşıtın hareket saatinden gidilecek yere varış saatine kadar geçen her 24 saat, bir gün sayılır ve gündelik ona göre ödenir.
- b) Seyahat süresinin her 24 saati aşan kesri tam gün sayılır.

2.3. Geçici Görev Gündeliklerinin Tam veya Noksan Ödeneceği Süreler :

2.3.1. Yurt İçi Gündeliklerde :

- a) Geçici olarak yurt içinde başka bir yere gönderilen görevli şahsa, aynı yerde, aynı iş için 180 günden fazla gündelik verilemez.
- b) Bunlara ilk 90 gün için tam, müteakip 90 gün için ise 2/3 oranında gündelik ödenir.
- c) Aynı yerdeki geçici görevlendirmelerde meydana gelecek ara vermeler, bu süreleri ve gündelik miktarını arttırma nedeni olamaz. (H. K. Md:42/a)

2.3.2. Yurt Dışı Gündeliklerde :

Aynı yerde, aynı iş için, aynı şahsa 180 günden fazla gündelik verilemeyeceği kuralı, yurt dışı seyahatlerde geçerli değildir. Görevlilere yılın tamamı için gündelik verilebilir.

- a) Ancak yurt dışında ödenebilecek gündelik tutarı da, ilk 180 gün için tam ve sonraki 180 gün için 2/3 oranındadır.
- b) Geçici görevlendirmelerde meydana gelecek ara vermeler, yurt dışında da tam gündelik verilen 180 günlük sürenin uzatılmasını gerektiren bir sebep değildir. (H.K. Md:42/b)

2.3.3. KKTC Gündeliklerinde :

Yukarıdaki kurallar KKTC'ne yapılacak geçici görev seyahatlerine uygulanmaz.

3. Yurt Dışına Yapılan Geçici Görev Seyahatlerinde On Gün Süre ile Geçerli %50 Zamlı Gündelik Uygulaması :

Daha önceki Harcırah Kararnamelerinde olduğu gibi, Yurt Dışı Harcırah Gündeliklerine Dair 2004/8340 sayılı Kararda da, bu karar hükümlerine göre yurt dışına gönderilenlere, Türkiye'den her çıkışlarında seyahat ve ikâmet süresinin ilk 10 günü için ödenecek harcırah gündeliklerinin %50 zamlı olarak hesaplanacağı belirtilmiştir. (Karar, Md:2)

G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde yer alan hüküm gereği, Harcırah Kanunu'na tabi olmayan müesseseler tarafından da uygulanacağı tabii olan bu esasa göre :

- %50 zamlı harcırah gündeliğinin, geçici görevle yurt dışına gönderilenlere, sadece Türkiye'den çıkışlarından itibaren yolda ve dış ülkede geçen ilk 10 gün için uygulanması yani bu süre içindeki seyahat ve ikâmet gündeliklerinin kendilerine zamlı olarak ödenmesi mümkündür.
- Yurt dışında ilk gidilen ülkeden başkalarına geçilmesi halinde, kalan süre dışında yeniden %50 zamlı gündelik uygulaması mümkün değildir.
- Zamlı gündelik uygulaması, KKTC'ne yapılan seyahatlerde, yurt dışına sürekli görev seyahatlerinde ve gidiş-dönüş yol gündelikleri hariç staj ve öğrenim amacıyla yurt dışına yapılan yolculuklarda uygulanmaz. (Karar, Md: 2 ve 5)

4. Tevsik Edilen Yatak Bedellerine Dayalı Zamlı Gündelik Uygulaması :

2004/8340 sayılı Kararın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında, yurt dışında yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri fatura ile belgelendirenlere, on gün süre ile faturada gösterilen günlük yatak ücreti tutarının , %50 zamlı gündelik miktarının %40 ını aşması halinde, aşan kısmın %70 inin ayrıca ödeneceği belirtilmiş, ancak ödenecek bu ilâve miktarın, Karara ekli cetvelin belli sütunlarında gösterilenler için hesaplanan %50 zamlı gündeliklerin %100, %80 veya %70 inden fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Kararda yer alan hükme göre, bu esaslar daimî görev harcırahlarının hesabında dikkate alınamayacaktır.

Öteden beri uygulanan bu esaslar, 2009/14579 sayılı Kararnamede de aynen tekrarlanmıştır. (RG.30.01.2009-27126)

ÖRNEK :

Bir anonim şirketin satın alma müdürü, Fransa'dan satın alınması düşünülen makine ekipman hakkında bilgi edinmek ve müzakerelerde bulunmak üzere Fransa'ya seyahat etmiştir.

Fransa'ya yapılan seyahatlerde verilebilecek harcırah gündeliği 160 EURO'dur.

Pazarlama müdürü 11.02.2009 günü öğleden önce Fransa'ya ulaşmış 12.02.2009 günü 22.00'de Türkiye'ye geri dönmüştür.

Bu seyahatle ilgili olarak hiçbir gerçek yeme ve yatma gideri şirketçe karşılanmamış, bunun yerine seyahatin tümü için harcırah uygulaması yapılmıştır. (Lokanta ve otel faturası ibrazı söz konusu değildir.)

11 Şubat gününde öğle ve akşam yemek saatleri ve geceleme süresi seyahat süresinde kaldığı için bugüne ait gündelik tam olarak ödenebilir. 12 Şubat günü sadece öğle ve akşam yemek saatleri seyahat süresinde kaldığı, geceleme müdürün Türkiye'deki evinde gerçekleştiği için bugüne ait harcırah 2/3 oranında ödenmesi gerekir.

Buna göre normalde de harcırah tutarı $160 + (160 / 3 \times 2) = 266,66$ olmakla beraber, yurt dışı seyahatlerde ilk 10 gün için harcırah tutarının % 50 oranında zamlı hesaplanabilmesi nedeniyle, bu seyahat için stopajsız olarak verilebilecek harcırah miktarı $(266,66 \times 1,5) = 400$ EURO'dur.

Seyahate giden kişi avans almamıştır. 13.02.2009 günü şirket, bugüne ait döviz alış kuru olan 2.0855 ile çarpmak suretiyle harcırahın TL tutarını 834,20 TL olarak hesaplamıştır. (Bizim anlayışımıza göre bu paranın tamamı damga vergisi kesilmeksizin seyahate gidene ödenmelidir. Çünkü damga vergisi hizmet karşılığı olarak alınan paralar için söz konusudur. Halbuki harcırah gündelikleri hizmet karşılığı

değil gider karşılığı olarak ödenmektedir. Bu açık yasal duruma rağmen Maliye İdaresi harcırahlar üzerinden de ücret unsurları için geçerli olan binde 6 oranında damga vergisi kesilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Örnek olarak 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6208-329 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı muktezası bu yöndedir.)

VIII. ŞEHİRLER VE ULUSLARARASI SEFER YAPAN OTOBÜS, TIR, TANKER VE KAMYON ŞOFÖRLERİ İLE MUAVİNLERİNE AİT GÜNDELİKLER :

Ötedenberi tereddüt ve tartışma konusu olduğu cihetle, bu bölümde, şehirler ve uluslararası sefer yapan otobüs, tır, tanker ve kamyon şoförleri ve muavinlerine ilişkin harcırah gündelikleri üzerinde ayrıca durulması gerekli görülmüştür.

Maliye Bakanlığı, geçmişte vermiş olduğu muktezalarda, şoförlerin işyerlerinin seyyar bir nitelik taşıyan kullandıkları taşıtlar olduğu (V.U.K. Md:156), geçici görevle bu işyeri dışında bir yere gönderilmelerinin söz konusu bulunmadığı iddiası ve kaldı ki bunların asıl görevleri gereği sürekli olarak yer değiştirdikleri gerekçesi ile, bunlara gerçek veya götürü esasta seyahat gideri ödenemeyeceğini kabul etmekteydi.(7) Bakanlıkça daha sonra verilen bazı muktezalarda ise, şoförlere sadece tevsik ettikleri gerçek seyahat giderlerinin ödenebileceği(8) yolunda görüş açıklanmış bulunmaktadır.

Bu konudaki olumsuz görüşlere, aşağıdaki nedenlerle katılmak mümkün değildir :

1. Şoförlere ve Muavinlerine Yemek ve Yatmak Gideri Vermek Zorunluluğu :

- 1.1.** Harcırah Kanunu'na ve ona paralel olarak G.V.K. na göre görevlilere, daimî görev mahallerinden, geçici görevle başka şehir ve ülkelere gönderildikleri takdirde seyahati işletme taşıtları ile yapmaları dolayısıyla taşıt gideri ödemek gerekmemekle beraber, gerçek yemek ve yatmak gideri veya bu giderlerin karşılığı olarak harcırah gündeliği ödenmesi mümkündür.

Geçici görev seyahati, görevlinin ikametgâhının bulunduğu daimî görev mahallinden ayrılmış ve ailesinden ayrı kalması dolayısıyla ek yemek ve yatak gideri yapmış olmasının karşılığı olduğu cihetle, şoförlerle muavinlerine yapılan ödemeler, işle ilgili harcırah ödemesinin maksat ve mahiyetine, tam anlamı ile uygundur.

- 1.2.** V.U.K. nun 156 ncı maddesinde yer alan işyeri tarifine istinaden, taşıt araçlarının belli hususlar açısından işyeri kabul edildiği doğrudur.

Ancak, taşıt araçlarının işyeri kabul edilmesi, şoförlerin daimî görev mahallinin bu taşıtların sahibi olan işletmenin bulunduğu yer olduğu gerçeğini değiştiremez, dolayısıyla da onlara yemek ve yatmak gideri verilmesini önleyen bir sebep sayılamaz.

Gerçekten şoförlere ve muavinlerine, umumi vasıtalarla daimî işyerlerinden ve ikametgâhlarından ayrılmak suretiyle yaptıkları geçici görev seyahati sırasında yemek ve yatmak gideri ödeyip, aynı seyahati işletmeye ait taşıtla yapması halinde ödememenin mantıklı bir davranış sayılacağını söylemek mümkün değildir.

- 1.3.** Şoförlere ve muavinlere ödenen yemek bedellerinin gider sayılacağını kabul edip, yatma giderlerini taşıt araçlarında yatacak yer olduğu ve bu sebeple yatak ücreti ödenmesine gerek bulunmadığı gerekçesi ile reddetmek ve bu sebeple şoförlere yatma gideri karşılığı olarak harcırah ödenmeyeceğini ileri sürmek de mümkün değildir.

(7) Maliye Bakanlığı'nın 26.02.1979 tarih ve GVK/2-2114 sayılı Muktezası ile 27.02.1994 tarih ve GVK/2-2114 sayılı Muktezalari.

(8) Maliye Bakanlığı'nın 17.2.1982 tarih ve 1-212-52-153 sayılı 18.9.1984 tarih ve 22113-979 sayılı ve 27.12.1998 tarih ve GVK/2-2114 sayılı Muktezalari

Gerçekten, taşıtta yatmanın güvenli bir geceleme şekli olmadığı, şoförlere yeterli şekilde istirahat etme ve dolayısıyla da güvenli bir şekilde taşıt kullanma imkânı vermediği gerçeği bir tarafa bırakılarak, şoförlerin ve muavinlerinin otel yerine taşıtlardaki özel bölmelerde gecemeleri gerektiğini iddia etmek, tamamen yanlıştır.

- 1.4. Yukarıda özetlenen nedenlerle otobüs, tır, tanker, kamyon ve diğer bütün taşıtların şoförleri ile muavinlerine, şehirler ve uluslararası seferler sırasında, aynen diğer görevliler gibi, gerçek veya gündelik şeklinde yemek ve yatma gideri karşılığı olarak harcırah verilmesi mümkündür.

Kaldı ki uygulamada şoförler ile muavinlerine, ötedenberi “sefer masrafı” adı altında geçici görev gündeliği ödenmekte ve bu konuda ortaya çıkan uyuşmazlıklar dolayısıyla Danıştay tarafından verilen Kararlarda, bu uygulamanın onaylandığı görülmektedir.(9)

2. Şoförlere ve Muavinlere Ödenebilecek Yemek ve Yatmak Giderlerinin Seviyesi :

2.1. Gerçek Yemek ve Yatmak Giderleri :

G.V.K. nun 40, 57, 68 ve 24/2. maddelerinde yer alan hükümler muvacehesinde, şoförlerin ve muavinlerinin fiilen yaparak tevsik ettikleri yemek ve yatmak harcamalarının, aynen geçici görevle seyahat eden diğer görevlilerde olduğu gibi, kendilerine yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip olması kaydı ile bu gerçek tutarlar üzerinden ödenerek gider yazılması mümkündür.

2.2. Götürü Yemek ve Yatmak Giderleri :

G.V.K. nun 24/2 nci maddesine göre götürü olarak, gündelik şeklinde ödemesi mümkün olan yemek ve yatmak giderlerinin, geçici görevle seyahat eden diğer görevliler gibi, Devletçe ödenen en yüksek gündelik seviyesinde olması gerekmektedir.

2.3. Gündelikler Konusunda Uygulanacak Kurallar :

Yukarıda, yurt içi ve yurt dışı geçici görev seyahati yapanlara ödenecek görev seyahatlerinde uygulanacağı açıklanan gündeliklerin ilk 10 gün %50 zamlı ödenmesi, yıllık seyahat süresinin yurt içinde 180 günü aşmaması ve gündeliklerin yurt içinde ilk 90 gün ve yurt dışında ilk 180 gün tam, kalan sürede ise 2/3 oranında ödenmesi yolundaki kurallara gelince, Kanunda herhangi bir istisnaî

9 “Şehirlerarası yolcu ve yük taşıyan vasıtalarda istihdam edilen şoförlerle yardımcılara ücretlerinden ayrı olarak ödenen yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin, şehirlerarası ulaştırmanın sürekli olduğundan bahisle vergilenmesi kanunsuzdur. Seyahatin sürekli olması, istisnadan istifadeye mâni değildir.”
Dnş.4.D:22.3.1962 tarih ve E:1958/6986-K:1962/1370 sayılı Karar.

“Şoförlere ve muavinlerine, kamyonların seferde bulunduğu hallerde yemek ve yatmak giderlerine karşılık yapılan ödemeler, ücret sayılarak vergilenemez.”
Dnş.4.D:8.5.1965 tarih ve E:1963/273-K:1965/1636 sayılı Karar.

“Şoförlere ve muavinlerine şehirlerarası sefer sırasında (sefer masrafı) adı altında yapılan ödemeler, G.V.K.nun 24/2. maddesi karşısında ücret sayılamaz ve vergilenemez.”
Dnş.4.D:13.7.1968 tarih ve E:1969/625-K:1970/1687 sayılı Karar.

Şehirlerarası sefer yapan şoförlere verilen sefer masrafları, bunlara yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelik niteliğinde olup GVK'nun 24/2. maddesine göre vergiden müstesnadır.
Dnş.4.D:16.5.1970 tarih ve E:1969/926-K:1970/2736 sayılı Karar.

“Şehirlerarası sefer yapan şoförler ve muavinlerine, ikâmetgâhları dışında geçen zamanlar için, yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen “sefer giderleri” vergiden müstesnadır.”
Dnş.4.D:19.11.1959 tarih ve E:1958/1221-K:1959/2925 sayılı Karar.
Dnş.4.D:11.02.1966 tarih ve E:1961/1999-K:1966/521 sayılı Karar.

hükmün mevcut olmaması sebebiyle şoförlere ve muavinlerine de aynen uygulanması gerekmektedir.

Hernekadar, şoförlerle muavinlerinin yıl boyunca devamlı şekilde sefer halinde oldukları belirtilerek, işlerinin bu özelliği dolayısıyla, onlara bütün bu kuralların uygulanmaması gerektiği ileri sürülmekteyse de, Kanunda aksi yönde bir hüküm bulunmaması sebebiyle biz, yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, bunun mümkün olmadığı görüşünü taşımaktayız.

3. Deniz ve Hava Taşıtlarının Personeli :

Deniz ve hava taşıtlarının personeli, işletmeye ait deniz ve hava taşıtları ile yolculuk yaptıkları, bunların yeme ve yatma ihtiyaçları bu taşıtlarda veya gidilen liman ve hava meydanlarındaki otel ve lokantalarda, bizzat işletme tarafından karşılandığı ve kaldı ki uçuş personeline uçtukları süre için uçuş tazminatı ödendiği cihetle, bunlara ödenecek olan seyahat giderleri konusunda fazlaca bir problem yoktur.

Bunların yatmak ve yemek giderlerini istisnaen, gittikleri veya durakladıkları yerlerdeki otel ve lokantalarda şahsen karşılamaları halinde, yaptıkları yemek ve yatmak giderlerinin, makûl seviyede olmak kaydı ile gerçek tutarları üzerinden veya Devletçe ödenen en yüksek seviyeyi aşmamak kaydı ile gündelik olarak kendilerine ödenmesi gerekeceği tabiidir.

IX. KANUNÎ ÖLÇÜLERİ VE HÂDLERİ AŞAN SEYAHAT GİDERLERİNE İLİŞKİN VERGİLEME REJİMİ :

1. Vergiden Müstesna Seyahat Giderleri :

G.V.K. nun 40, 57 ve 68 inci maddeleri hükmüne göre, işle ilgili diğer bütün giderler gibi seyahat giderlerinin de, tevsik edilmek kaydı ile, gerçek ve fiilî tutarları üzerinden gider yazılması mümkündür.

Kanunun gider karşılıklarında istisnalardan söz eden 24/2 nci maddesinde de, herhangi bir kısıtlamaya yer verilmeksizin işle ilgili gerçek seyahat giderlerinin kazançtan indirilebileceği belirtilmek suretiyle, bu husus tekrarlanmıştır.

Böyle olmakla beraber, G.V.K. nun seyahat giderlerine ilişkin şartları belirten 40/4, 57/8-c ve 68/3 üncü maddelerinde yer alan, işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerine ilişkin hükümlerden anlaşılacağı üzere, bu giderlerin kazançtan indirilebilmesi için sadece işle ilgili olması ve tevsik edilmiş bulunması yeterli olmayıp aynı zamanda yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip bulunması da şarttır.

Diğer taraftan, G.V.K. nun 24/2 nci maddesi ile gerek yolculuk sırasındaki ve gerekse varılan yerdeki yemek ve yatmak giderlerinin, götürü olarak gündelik şeklinde verilebileceği belirtilmiş ve özel sektörde bunların, Devlet memurlarına ödenen ve en yüksek gündelik tutarını aşmamak şartı ile vergiden müstesna olduğu açıklanmıştır.

Bütün bu hükümler muvacehesinde, görev seyahatleri ile ilgili yemek ve yatmak giderlerinin gündelik şeklinde ödenmeleri halinde, Devletçe ödenen en yüksek gündelik tutarını aşmamak şartı ile, tevsik edilen fiilî tutarları üzerinden ödenen gerçek yemek ve yatmak giderleri ile zorunlu olarak gerçek tutarları üzerinden ödenen yol giderlerinin ise, yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip bulunmak kaydı ile gider karşılığı sayılarak vergiden istisna edilmesi, aşan kısmın ise istihkak sahibi görevli şahsın veya işletmesinin geliri sayılarak, vergisel yönden aşağıda açıklanacak şekilde işleme tâbi tutulması gerekmektedir.

2. Kanunî Hâdleri Aşan Gider Karşılıklarının Vergisel Açıdan Tâbi Tutulacağı İşlem :

2.1. Hizmet Erbabı ve Benzerlerinde :

G.V.K nun 24/2 nci maddesinde, sadece hizmet erbabı ile hizmetleri karşılığında aldıkları paralar ücret sayılan (Md:61) diğer görevlilerden söz edilmiş ve bunlara seyahat giderlerine karşılık olarak yapılan ödemelerin kanunî hâddi aşan kısımlarının, ücret olarak vergiye tâbi tutulacağından söz edilmiştir.

Bu hükme istinaden hizmet erbabına, yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyelerine ve tasfiye memurlarına ödenen seyahat giderlerinin kanunî hâddi aşan veya şartlara aykırı düşen kısmının net ücret ödemesi sayılarak, hesaplanacak brüt tutarı üzerinden stopaj G.V. ne tâbi tutulması gerekmektedir.

Ücret sayılan bu ödemelerin S.S.K. primine tâbi tutulmaması, kıdem ve ihbar tazminatı hesabında nazara alınmaması gerekir.

2.2. Dışarıdan Geçici Olarak Görevlendirilenler :

İşle ilgili görev seyahati yapanlar, sadece G.V.K. nun 24/2 nci maddesinde sayılanlardan ibaret değildir. Yukarıda açıklandığı üzere Harcırah Kanunu'nun 8 inci maddesi hükmüne paralel olarak dışarıdan görevlendirilen kimseleri de bunlara ilâve etmek gerekmektedir.

Hernekadar dışarıdan görevlendirilen kimselere ödenen seyahat giderlerinin, kendilerinin hukuk, ekonomi, maliye ve lisan konusundaki bilgi ihtisaslarından yararlanmak amacı ile görevlendirilmelerinden hareketle, serbest meslek ödemesi sayılarak G.V. stopajına tâbi tutulması gerektiği ileri sürülmekteyse de, bize göre bu yanlıştır.

Gerçekten, sahibi olduğu veya hizmet ettiği bir işletme nam ve hesabına değil, şahsen görev yapan bu durumdaki kimseleri, geçici bir süre için görevlendirilmiş hizmet erbabı sayarak kendilerine ödenen gider fazlasını ücret olarak G.V. ne tâbi tutmak çok daha doğru bir hareket tarzı olur.

Bunlardan şahsı adına özel olarak değil, sahibi veya ücretlisi olduğu yerli veya yabancı bir müessese nam ve hesabına hizmet veren kimselere ait olan giderlere gelince bunların, sadece fazla kısmı itibariyle değil tümüyle, o müessesenin ticarî ve meslekî hâsılatı sayılması ve o müesseseden alınacak belgeye istinaden, serbest meslek stopajına tabi tutulmak suretiyle veya stopaj yapılmaksızın ödenmesi gerekir.

3. Seyahat Giderlerinin Döviz ve YTL'ye Çevrilmesinde Uygulanacak Kur :

Yurt Dışı Gündeliklerine Dair Kararnamelerde (Son olarak 2009/14579 sayılı Kararda) Karara ekli cetvelde yabancı para cinsinden gösterilen gündeliklerin TL cinsinden miktarlarının Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca ilân edilen efektif satış kuru ile çarpılması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Özel sektördeki gündelik uygulamasında da esas bu olmakla beraber, seyahat edene gündelik veya avans olarak verilmek üzere, farklı bir kurdan döviz alınmış ise, hesaplamanın o kur üzerinden yapılması gerekmektedir.

Seyahat eden, giderlerini tamamen veya avansın yetmemesi sebebiyle kısmen kendisi karşılamışsa ya da kendisine verilen harcırah avansı fazla gelmişse, o zaman seyahatin bitiş tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz satış kuruna itibar olunur.

Farklı döviz tutarlarının birbirine tahvilinde o tarihteki çapraz kurların kullanılması icabeder.

Bütün bu değerleme esasları, vergiye tabi tutulacak seyahat giderlerinin hesaplanması açısından da geçerlidir.

**4. Gerçek Yeme ve Yatma Giderlerinin Karşılanması
Rağmen Ayrıca Harcırak Verilmesi Hali :**

Bazı firmaların, seyahate gönderdikleri ilgililerin yemesine veya yatmasına ilişkin gerçek giderleri belgelerine istinaden ödemekle yetinmeyip, bu seyahat için ayrıca harcırak adı altında ödeme yaptıkları görülebilmektedir.

Gerçek yeme ve/veya yatma giderinin firma tarafından karşılandığı durumda yeme ve /veya yatma için ayrıca harcırak verilmez. Böyle bir durumda verilen para harcırak sayılmaz, net ücret sayılır ve brüte götürülerek stopajlanması gerekir.

Saygılarımızla.