

İŞVERENLER TARAFINDAN HİZMET ERBABINA ÖDENEN YURTIÇİ GÜNDELİKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ¹

İmdat Türkay²

¹ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-3596-0872>

Öz

6245 sayılı Harcırah Kanunu'na göre harcırah, memur ve hizmetlilerin memuriyet mahalli dışına gönderilmeleri ve burada kaldıkları sürece yapacakları yol giderleri ile yeme, içme ve yatma giderlerine karşılık verilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre işverenler tarafından yurt içinde geçici görevlendirmelerde çalışanlara gider karşılığı olarak yapılan harcırah ödemeleri ücret sayılmakla beraber, Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler ile Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündeliklerin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelikleri veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmayan tutarı gelir vergisinden istisna edilmiştir. İşverenler tarafından faaliyetlerinin gereği olarak yurtiçine gönderilen personellerinin seyahat masrafları "gerçek gider" veya "harcırah" yöntemlerinden birisi ile karşılanmaktadır. İşverenlerin vergi kaybına sebebiyet vermemeleri için vergiden istisna edilecek gündelik tutarını doğru hesaplamaları büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada, kamu veya özel sektör kuruluşları tarafından yurt içinde çalışanlara ödenen gündelik ödemelerinin ne şekilde vergiden istisna edileceği, damga vergisi kesintisi ile gider yazılması konuları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İşveren, hizmet erbabı, ücret, vergi kesintisi, H Cetveli, yurtiçi gündelikler, vergiden istisna gündelik tutarı.

Atf için:

Türkay, İ. (2021). İşverenler tarafından hizmet erbabına ödenen yurtiçi gündeliklerin vergilendirilmesi.. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 10(28), 430-455.

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² Gelir İdaresi Grup Başkanı, Uludağ Üniversitesi-İİBF-Maliye, Ankara/Türkiye.

E-posta: iturkay@gelirler.gov.tr

TAXATION OF DOMESTIC CASUALS PAID TO SERVICEMEN BY EMPLOYERS

Abstract

According to the Allowance Law No. 6245, the per diem includes the travel expenses of the civil servants and servants to be sent outside of the civil service and their food, drinking and sleeping expenses are compensated. According to the Income Tax Law No. 193, the subsistence payments made by employers to employees in temporary assignments in the country as expenses are considered wages with payments made as subsistence or travel allowance by institutions subject to the Allowance Law, and all of the actual travel expenses paid to service workers by employers outside the scope of the Allowance Law, and daily allowances for meals and lodging expenses, the daily wages given to the civil servants at the same monthly level or the amount not exceeding the highest limit of the daily wages given by the State are exempted from income tax. The travel expenses of the personnel sent to the country on temporary duty by the employers as a requirement of their activities are covered by one of the "real expenses" or "subsistence" methods. It is of great importance for employers to correctly calculate the daily amount to be exempted from tax so that they do not cause tax loss. In this study, it will be examined how the daily payments paid to domestic employees by public or private sector organizations will be exempted from tax, stamp tax deduction and expense writing.

Keywords: Employer, service man, wage, tax withholding, H Chart, domestic daily, tax exempt daily amount.

GİRİŞ

6245 sayılı Harcırah Kanununa (T.C. Yasalar, 1954) göre, bir görevin yapılması amacıyla geçici olarak yurt içinde veya yurt dışında başka bir yere gönderilenlere geçici görev yolluğu olarak yol giderleri ile yemek ve yatma gideri için gündelik verileceği hükme bağlanmıştır. Harcırah Kanunu gereğince hizmet erbabına verilecek yurt içi gündelik miktarı her yıl bütçe kanunları ile yurtdışı gündelik miktarı ise gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre her yıl Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tespit edilmektedir. İşverenler tarafından vergiden istisna edilen gündelik tutarının üzerinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, kanun koyucu işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen harcırah ödemelerini belli şartlar çerçevesinde gelir vergisinden istisna tutmuştur. Vergi istisnası, bir gelir unsurundan vergi alınması gerektiği halde çeşitli gerekçelerle ve kanuni düzenlemeyle söz konusu gelirin vergi dışı tutulmasıdır. Harcırah ödemelerine getirilen istisna da bu kapsamda çalışanların geçici görevlerinde daha rahat görev yapmaları için giderlerinin karşılığı olarak getirilmiştir.

Harcırah Kanunu'nun 33. maddesine göre, bu Kanun gereğince verilen yurt içi gündeliklerinin miktarının her yıl bütçe kanunlarıyla belirlenmektedir. 2021 yılı yurtiçi gündelik tutarları 31.12.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7258 sayılı 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (T.C. Yasalar, 2020) ekinde yer alan (H) Cetveliyle belirlenmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 24 üncü maddesine göre; Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler ile 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, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelikleri veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmadığı sürece gelir vergisinden istisna edilmiştir.

1. İşveren Tarafından Hizmet Erbabına Ödenen Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelirin unsurlarından biri olan ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde

olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.

Aynı Kanunda yer alan hükümlere göre işverenler ise hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İşveren aynı zamanda işe aldığı, emir ve talimatları doğrultusunda çalıştırdığı hizmet erbabına emeğinin karşılığında nakit veya ayın olarak ücret ödeyen ya da menfaat sağlayan gerçek ve tüzel kişidir. Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ücret gelirini meydana getiren üç temel unsura göre belirlenmekte olup bunlar; bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılmış olmasıdır.

İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret gelirleri iki şekilde vergilendirilmekte olup bunlar gerçek ücretler ve diğer ücretlerin vergilendirilmesidir. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi de kendi içinde iki şekilde yapılmakta olup birincisi işverenler tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden kaynakta ödeme anında kesinti suretiyle yani tevkifat yapılmak suretiyle verginin kesilmesi; ikinci yöntemde ise tevkifata tabi tutulmayan ücretler ile tevkifata tabi tutulmakla beraber yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırını aşan ücretler için yıllık gelir vergisi beyanname verilerek suretiyle gerçekleştirilmektedir.

193 sayılı GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlar tarafından, maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Aynı maddeye göre, işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) vergi tevkifatı yapılmaktadır. Vergi tevkifatına tabi tutulmayan ücret gelirlerinin ise tutarı ne olursa olsun mutlaka yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan vergi tarifesi, 313 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020) ile 2021 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Gelir vergisine tabi gelirler;	%
24.000 TL'ye kadar	% 15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	% 20
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası	% 27
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	% 35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası	% 40

oranında vergilendirilir.

1.1.2021 tarihinden itibaren işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelere bu vergi tarifesine göre

vergilendirilecektir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 3 üncü gelir diliminden itibaren farklılaştırılmış vergi dilimleri dikkate alınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/1 numaralı bendine göre, Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler bütünüyle gelir vergisinden müstesnadır. Aynı maddenin (2) numaralı bendine göre ise; idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilere, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına verilen; gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelikler kadar olan veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmayan kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Çalışmamızda, işverenler tarafından yurtiçinde geçici olarak görevlendirdikleri personele harcırah ödemesi olarak yapılan yemek ve yatma giderleri ile yol giderlerinin ne şekilde vergilendirileceği konusu incelenecektir.

2. İşverenler tarafından Yurtiçi Gündelik Ödeme Yöntemleri

Harcırah Kanunu'na tabi olmayan işverenler tarafından geçici görevli olarak yurtiçinde ve yurtdışında görevlendirdikleri personele yapılan geçici görev harcırahı (yolluk) ödemeleri genellikle:

- Yemek ve yatma giderinin belge karşılığında gerçek gider karşılığı olarak ödenmesi (fiili yemek ve konaklama ödemelerinin belgelendirilmesi halinde),
- Harcama belgelerine bakılmaksızın yemek ve yatma giderinin nakden gündelik olarak ödenmesi,
- Kısmen belge karşılığında, kısmen de belgesiz olarak gündelik ödenmesi (kısmen nakden ve kısmen ayın olarak, başka bir ifade ile konaklama giderinin belge karşılığında, yemek giderinin nakit olarak ödenmesi gibi),
- Yemek ve yatma gideri için ödenen gerçek giderlerin belge karşılığında ödenmesinin yanında, ayrıca yemek ve yatma gideri için nakit olarak gündelik ödenmesi,
- Nakit olarak gündelik ödemesi yanında ilave olarak belge karşılığında konaklama bedeli ödenmesi,
- Konaklamanın işverenin misafirhanesinde ücretli/ücretsiz olarak sağlanması, yemek için nakit gündelik ödenmesi,
- Görevlendirme öncesinde daha sonra ödenecek harcırah tutarına mahsup edilmek üzere avans ödenmesi,
- şeklinde yapılabilmektedir.

3. Harcırah veya Yolluk Olarak Yapılan Ödemelerin Vergiden İstisna Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 24 üncü maddesinde yer alan gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler de gelir vergisinden istisna edilmiştir:

- Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler,
- 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 günelikler (Bu günelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen güneliklerden fazla ise veya devletçe verilen güneliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur),

Sosyal ve ekonomik amaçlarla emeğin karşılığı olarak ödenen ücretin korunması için Gelir Vergisi Kanununda yer alan onlarca istisnadan biri olarak GVK'nın 24 üncü maddesinde belirtilen bazı ödemelerin gider karşılığı olarak yapıldığı kabul edilerek belirli şartlar altında ücret sayılmayarak vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 24 üncü maddesinde belirtilen gider karşılıklarına ilişkin olarak yapılan ödemeler Harcırah Kanunu kapsamında veya buna tabi olmasalar bile bu mahiyette olmak üzere, personel tarafından yapılan giderlerin karşılığı olarak ödenmektedir.

Harcırah ödemelerinin vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi tarafından yayımlanan 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1981) yapılan açıklamalara göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/1 inci maddesinde, Harcırah Kanunu hükümleri uyarınca yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu hüküm uyarınca, 6245 sayılı Harcırah Kanunu hükümlerine göre "Memur" kapsamına giren hizmet erbabına yapılan harcırah ödemeleri vergiden müstesna tutulacaktır. Yine aynı Genel Tebliğde, 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan hizmet erbabına yapılan harcırah ödemeleri konusunda yapılan açıklamalara göre; Harcırah Kanunu kapsamına girmeyen kamu ve özel kuruluşlarda çalışan hizmet erbabı ile Harcırah Kanunu kapsamına giren sözleşmeli personele verilen harcırah unsurlarından, gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık olarak verilen günelikler; her yıl Bütçe Kanunu ile aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya aylık seviyesi, en yüksek Devlet memurunun üstünde olanlar için Devletçe verilen güneliklerin en yüksek haddini aşmamak şartı ile vergiden müstesna tutulacaktır. Harcırah günelikleri, aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen günelikleri veya Devletçe verilen güneliklerin en yüksek haddini aşarsa, aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tu-

tulması gerekir. Bu tür hizmet erbabının gündelikleri içinde düşünülmesi zorunlu olan, fiili yemek ve yatma giderlerinin; mesela, otel ve lokantalarda yaptıkları harcamaların doğrudan veya dolaylı olarak işveren tarafından üstlenilmesi halinde söz konusu giderler, yukarıda açıklanan mukayesede esas alınacak gündelik tutarına dahil edilecektir.

Daha sonra Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlar tarafından hizmet erbabına ödenecek harcırah ödemelerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak 138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1983) "3. Fiili Yemek ve Yatmak Giderleri" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre; Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 1/1/1983 tarihinden itibaren Devlet Memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir.

Bu durumda:

- Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kurumların, çalıştırdıkları personele fiili yemek ve yatmak giderlerini belgelendirmeleri şartıyla bu giderlere karşılık olarak verdikleri gündelikler, Devlet memurlarına ödenen gündelikler ile karşılaştırılmaksızın tamamen gelir vergisinden istisna edilecektir.
- Yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.
- Fiili yemek ve yatmak giderlerinin belge karşılığında ödenmesinin haricinde ayrıca nakit olarak gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir. Bu durumda, fiili yemek ve yatmak giderlerinin belgelendirilmesi kaydıyla tamamı vergiden müstesna tutulacak, nakden yapılan ödemelerin ise tamamı ücret olarak vergilendirilecektir.

4. 2021 Yılında Gelir Vergisinden İstisna Edilecek Yurtiçi Gündelik Tutarları

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet er-

İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Ödenen Yurtiçi
Gündeliklerin Vergilendirilmesi

babına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, 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 tutulmaktadır. 2021 yılında Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından Devlet memurlarına yurt içinde verilecek gündelik miktarları, 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eki "H Cetveli" nde tespit edilmiş olup en yüksek derecedeki Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı için ödenecek yurt içi gündelik miktarı 73,50 TL olarak belirlenmiştir.

Geçici görevli personele gündelik haricinde ödenen konaklama giderinin ödenmesi konusunda ise, 2021 Yılı (H) Cetvelinin dipnotunda yer alan düzenleme gereğince; 6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, (d) fıkrasına göre yapılacak ödemelerde ise görevlendirmenin ilk 10 günü için gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50 si, müteakip 90 günü için ise müstehak oldukları gündeliklerinin %40'ı esas alınacaktır. Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından 2021 yılında ödenecek yurtiçi gündelik tutarları, 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli (H) Cetveli ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

H CETVELİ			
10/2/1954 TARİHLİ VE 6245 SAYILI HARCIRAH KANUNU HÜKÜMLERİ UYARINCA VERİLECEK GÜNDELİK VE TAZMİNAT TUTARLARI			
			GÜNDELİK MİKTARI (TL)
I-	Yurt İçinde Verilecek Gündelikler (Madde: 33)		
A-	a)	Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı ve Cumhurbaşkanlığı Yardımcıları	80,50
	b)	Anayasa Mahkemesi Başkanı, Bakanlar, Genelkurmay Başkanı, Milletvekilleri, Kuvvet Komutanları, Jandarma Genel Komutanı, Sahil Güvenlik Komutanı, Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı , 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	73,50
B-	Memur ve Hizmetlilerden;		
	a)	Ek göstergesi 8000 ve daha yüksek olan kadrolarda bulunanlar (1)	61,65
	b)	Ek göstergesi 5800 (dahil) - 8000 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	57,55
	c)	Ek göstergesi 3000 (dahil) - 5800 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	54,05
	d)	Aylık/kadro derecesi 1-4 olanlar	47,65
	e)	Aylık/kadro derecesi 5-15 olanlar	46,35

(1)	6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasına göre verilecek gündeliklerin hesabında bu tutar esas alınır.
*	6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, (d) fıkrasına göre yapılacak ödemelerde ise görevlendirmenin ilk 10 günü için gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50 si, müteakip 90 günü için ise müstehak oldukları gündeliklerinin %40'ı esas alınır.

Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından hizmet erbabına ödenecek olan yukarıda yer alan Cetveldeki 2021 yılı gündelik tutarlarının tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. İşverenler tarafından personele ödenecek yurtiçi gündelik tutarları belirlenen limitler dahilinde ödendiği sürece gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak bu limitlerin aşılması halinde aradaki fark, ücretlinin yıl boyunca gelen kümülatif ücret matrahına dahil edilecek ve ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

4.1. Aynı Aylık Seviyesindeki Devlet Memuruna Verilen Gündeliklerin Belirlenmesi

Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından gelir vergisinden istisna edilerek 2021 yılında ödenecek gündelik tutarları, söz konusu (H) Cetvelinin (A) Bölümünde "Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı" için ödenecek gündelik tutarı ile aynı Cetvelin (B) Bölümünde "Memur ve Hizmetliler" için aylık kadro derecesi ve ek gösterge tutarına göre belirlenmektedir. Vergiden istisna edilecek gündelik tutarının hesabında dikkate alınacak olan aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelikler bu tutarlardır. GVK'nın 24/2. maddesine göre, gündeliklerin istisna tutarının hesabında, aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik tutarının esas alınması durumunda, bu tutarın bilinmesi ve kıyaslanmasının bu tutarla yapılması gerekmektedir. Harcırah gündeliğinin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik ile kıyaslanmasında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 43. maddesinin (A) fıkrasında yer alan aylık gösterge tablosundaki gösterge tutarının o yıl için geçerli belirlenen katsayı ile çarpılması sonucunda bulunan miktarın Devlet memuruna verilen aylık olarak kabul edilerek, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından personeline yapılan gündelik ödemeleri için kıyaslanmasında Bütçe Kanununa ekli (H) Cetvelinin "B. Memur ve Hizmetliler" bölümü dikkate alınacaktır. (İmdat Türkay, Harcırah Ödemeleri ve Vergilendirilmesi, 2013)

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 gündeliklerin vergiden istisna edilecek tutarın tespiti için aynı aylık seviyesindeki devlet memuruna verilen gündelikler esas alınacaktır. Ancak, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen

güneliklerden fazla ise veya Devletçe verilen güneliklerin en yüksek had-dini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun (H) Cetvelinde yer alan 2021 yılı harcırah tutarları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2'nci maddesi düzenlemesi ve 2021 yılı Ocak-Haziran dönemi memur maaş katsayıları dikkate alınarak 1 Ocak 2021-30 Haziran 2021 dönemi vergiden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü'nün 06.01.2020 tarih ve 27998389-010.06.02-11638 sayılı Genelgesi ile 01.01.2021-30.06.2021 döneminde geçerli olacak memur maaş katsayısı (0,165786), memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylık katsayısı (2,594917), iş gücü, iş riski, temininde günlük ve mali sorumluluk zamlarının aylık tutarlara çevrilmesinde uygulanacak yan ödeme katsayısı ise (0,052576) olarak belirlenmiştir.

1.1.2021-30.06.2021 Dönemi İçin Geçerli Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden Müstesna Günelikler Tutarı (TL)	Harcıraha Esas Alınacak Sütun
4.169,88 TL ve fazlası	73,50	II
4.140,04 - 4.169,87 TL arası	61,65	III
3.775,31 - 4.140,03 TL arası	57,55	IV
3.311,11 - 3.775,30 TL arası	54,05	V
2.746,61 - 3.311,10 TL arası	47,65	VI
2.746,60 TL ve daha azı	46,35	VII

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesinde sayılan kişilerden brüt aylık seviyesi 4.169,88 TL veya fazlası olanlara yurt içi iş seyahatlerinde günlük olarak verilebilecek gelir vergisinden istisna günelik miktarı en fazla 73,50 TL olabilecektir.

Diğer taraftan, Hazine ve Maliye Bakanlığı 07/07/2021 tarih ve 27998389-010.06.02-421208 sayılı Genelge ile 01/07/2021-31/12/2021 döneminde geçerli olmak üzere memur maaş katsayılarını; aylık katsayısı 0,179797, taban aylık katsayısı 2,814188 ve yan ödeme katsayısı ise 0,057019 olarak belirlenmiştir. Buna göre, 2021 yılının ikinci yarısında 1 Temmuz 2021-31 Aralık 2021 dönemi için uygulanacak gelir vergisinden istisna edilen yurt içi günelik tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1.7.2021-31.12.2021 Dönemi İçin Geçerli Brüt Aylık Tutan (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)	Harcıraha Esas Alınacak Sütun
4.522,26 TL ve fazlası	73,50	II
4.489,90 – 4.522,25 TL arası	61,65	III
4.094,34 – 4.489,89 TL arası	57,55	IV
3.590,91 – 4.094,33 TL arası	54,05	V
2.978,70 – 3.590,90 TL arası	47,65	VI
2.978,69 TL ve daha azı	46,35	VII

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesinde sayılan kişilerden brüt aylık seviyesi 4.522,26 TL veya fazlası olanlara yurtiçi iş seyahatlerinde günlük olarak verilebilecek gelir vergisinden istisna gündelik miktarı en fazla 73,50 TL olabilecektir. Ancak, GVK'nın 24/2. bendinde yer alan parantez içi hükme göre işverenlerin geçici görevli personele ödeyecekleri vergiden istisna edilecek gündelik tutarını tespit edebilmesi için aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna ödenen gündelik tutarını bilmesi gerekmektedir. Ancak maddede yer alan parantez içi hükmüne göre şayet aynı aylık seviyesi bilinmiyorsa madde hükmüne göre Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının esas alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

5. Kıyaslamada Esas Alınacak Devletçe Verilen Gündeliklerin En Yüksek Tutarı

İşverenler tarafından personele ödenecek yurtiçi gündelik tutarları belirlenen limitler dahilinde ödendiği sürece gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak bu limitlerin aşılması halinde aradaki farklar ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından gelir vergisinden istisna edilerek 2021 yılında ödenecek gündelik tutarları, söz konusu (H) Cetvelinin (A) Bölümünde "Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı" için ödenecek gündelik tutarı ile aynı Cetvelin (B) Bölümünde "Memur ve Hizmetliler" için aylık kadro derecesi ve ek gösterge tutarına göre belirlenmektedir. 2021 yılına ilişkin (H) Cetvelinin "B. Memur ve Hizmetliler" bölümünde, aylık kadro derecesi ve ek gösterge tutarına göre Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından memur ve hizmetli statüsünde bulunan kişilere gelir vergisinden istisna edilerek 2021 yılında ödenecek gündelik tutarları yer almaktadır.

GVK'nın 24/2 üncü maddesinde yer alan "Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek tutarı" ifadesinden, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabi olarak çalıştırılan en yüksek Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı için tespit edilen gündelik miktarının anlaşılması gerekmekte olup; 2021 yılında Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına ödenecek gündelik tutarı ise yukarıda yer alan (H) Cetvelinin I/A-b Bölümünde yer alan 73,50 TL'dir. Dolayısıyla, Harcırah Kanununa tabi olmayan işverenler tarafından, aynı aylık seviyesinin tespit edilememesi durumunda, Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarının esas alınması mümkün bu-

lunmaktadır. Geçici bir görevle memuriyet mahalli dışındaki bir yere gönderilenlerden, buralarda ve yolda öğle (saat 13:00) ve akşam (saat 19:00) yemeği zamanlarından birini geçirenlere 1/3, ikisini geçirenlere 2/3 oranında ve geceyi de geçirenlere tam gündelik verilir. Bu durumda, harcırahın 1/3'ü yatma, 2/3'ü de yemek giderlerine karşılık olarak ödenmektedir. Buna göre, gündeliğin 1/3'ü veya 2/3'ü oranında ödenmesi durumunda, ödenecek gündeliklerin vergiden istisna edilecek kısmının hesabında, en yüksek Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı için 2021 yılı için tespit edilen gündelik miktarı olan 73,50 TL'nin 1/3'ü veya 2/3'ünün dikkate alınması gerekmektedir.

6. Denetim Elemanlarına Ödenecek Vergiden İstisna Gündelik Tutarlarının Tespiti

Gündelik ödemelerinde denetim elemanlarına pozitif ayrımcılık yapılmış olup bunun sebebi bu kişilerin görevlerinin büyük bir kısmını görev mahalleri dışında denetim yapmak suretiyle geçirmeleridir. Dolayısıyla denetim elemanlarının daha rahat görev yapmaları için diğer personele nazaran daha fazla artırımlı gündelik ödenmesi sağlanmıştır. Harcırah Kanunu'nun 33/b maddesine göre, devamlı ikamet ettikleri yerler dikkate alınarak kurumlarınca belirlenen görev merkezi, mülkiyet merkezi ve grup merkezi dışına teftiş denetimi, inceleme veya soruşturma görevi ile gönderilen kişilere gündelik olarak ödenecek tutarlar aşağıdaki yer aldığı üzere artırımlı olarak ödenecektir. Denetim elemanlarına ödenecek gündeliklerin hesabında (H) Cetvelinin I/B-a bölümündeki Ek göstergesi 8.000 ve daha yüksek olan kadrolarda bulunan memurlar için tespit edilen gündelik tutarları esas alınacaktır. 2021 yılında yapılacak ödemeler için esas alınacak tutar ise (H) Cetvelinin I/B-a bölümü) 61,65 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, Harcırah Kanununa tabi olan kurumlar tarafından 2021 yılında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip bulunan kişilere ödenecek artırımlı gündelik tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır. Harcırah Kanunu kapsamında olmayan işverenler de bu tutarları esas alarak denetim elemanlarına ödeyecekleri vergiden istisna edilecek tutarı tespit edebileceklerdir.

Buna göre 2021 yılında; Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yapanlara (61,65X1,3=) 80,1 TL, bölge düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yapanlara (61,65X1,1=) 67,8 TL, il düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yapanlara (61,65X0,9=) 55,5 TL gündelik ödemesi yapılacaktır. Harcırah Kanunu'nun 33/b maddesinin son fıkrasına göre, artırımlı gündelik ödenen denetim elemanlarından, yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere belge bedelini aşmamak üzere gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmı ayrıca ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, (H) Cetvelinde yer alan açıklamaya göre, Harcırah Kanunu'nun 33. maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında, gündeliklerin %50 artırımlı miktarı esas alınacaktır. Buna göre, denetim ele-

manlarından yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere gündeliklerinin bir buçuk katına kadar olan kısmı ayrıca ödenebilecek ve işverenin Harcırah Kanunu kapsamında sayılan kurumlardan olması halinde, yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

2021 yılı için belirlenen (H) Cetvelinde yer alan açıklamaya göre, Harcırah Kanunu'nun 33. maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında, gündeliklerin %50 artırımlı miktarı esas alınacaktır. Buna göre, denetim elemanlarından yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere gündeliklerinin bir buçuk katına kadar olan kısmı ayrıca ödenebilecek ve işverenin Harcırah Kanunu kapsamında sayılan kurumlardan olması halinde, yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. Denetim elemanlarına konaklama için ödenecek artırımlı gündelik hesaplaması aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi hesaplanacaktır.

2021 yılında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz bulunanlara ödenecek konaklama giderinin hesaplanmasında dikkate alınacak %50 artırımlı gündelik tutarları						
Teftiş, denetim ve incelemenin yapıldığı yer	2021 takvim yılı gündelik tutarı (TL)		Katı	Artırımlı gündelik tutarı (TL)	Artırımlı gündelik tutarının %50'si (TL)	Konaklama bedeli için %50 artırımlı gündelik tutarı (TL)
Türkiye düzeyinde	61,65	X	1,3	80,1	40,1	120,2
Bölge düzeyinde	61,65	X	1,1	67,8	33,9	101,7
İl düzeyinde	61,65	X	0,9	55,5	27,8	83,3

Örnek 1: Ankara'da bulunan (A) Bankasında çalışan Müfettiş Bay (B), Temmuz/2021 ayında 10 gün süre ile geçici görevli olarak Türkiye düzeyinde teftişe gönderilmiştir. Ödevliye yemek ve yatma giderine karşılık olarak toplam 2.500 TL gündelik ödenmiştir. Ödevli konaklama gideri için belge ibraz etmemiş, gerçek yol gideri ise vergiden istisna edilerek kendisine ödenmiştir.

2021 yılında vergiden istisna edilecek gündelik tutarının tespitinde kıyaslamada esas alınacak Türkiye düzeyindeki denetim elemanının gündeliği (61,65X1,3=) 80,1 TL'dir. Kıyaslamada dikkate alınacak 10 günlük gündelik tutarı ise (80,1X10=) 801 TL olup, ödevliye ödenen 2.500 TL gündelik tutarının 801 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, (2.500-801=) 1.699 TL'si net ücret olarak brüt ücrete tamamlanıp, gelir vergisi tevkifatına ve damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

6.1. Denetim Elemanı Dışındaki Personele Artırımlı Konaklama Bedeli Ödenmesi

2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli (H) Cetvelinin I. maddesinin dipnotunda yer alan açıklamaya göre; Harcırah Kanununun 33. maddesi

sinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı; (d) fıkrasına göre yapılacak ödemelerde ise görevlendirmenin ilk 10 günü için gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50'si, müteakip 90 günü için ise müstahak oldukları gündeliklerinin %40'ı esas alınacaktır. Konaklama giderinin ödenmesine ilişkin olarak yayınlanan 40 seri no.lu Harcırah Kanunu Genel Tebliğinin (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2016) "Konaklama gideri" başlıklı 3 üncü maddesinde yapılan açıklamalara göre, konaklama giderinin ödenmesinde uygulamanın şu şekilde yapılması gerekmektedir:

- 6245 sayılı Kanunun "Geçici görev gündeliğinin verilebileceği azami süre" başlıklı 42 nci maddesine göre, geçici bir görev ile başka bir yere gönderilenlere, görev mahalline varış tarihinden itibaren bu Kanuna göre verilen gündelikler; yurtiçinde bir yıllık dönem zarfında aynı yerde, aynı iş için ve aynı şahsa 180 günden fazla verilemez. İlk 90 gün için tam, takip eden 90 gün için 2/3 oranında ödenmektedir.
- Aynı Kanunun 33/(d) fıkrasında yer alan "Bu Kanun hükümlerine göre gündelik ödenenlerden..." ifadesinden de anlaşılacağı üzere, geçici görevle başka bir yere gönderilenlere gündelik ödendiği sürece konaklama giderinin ödenmesi gerekmekte olup, gündelik ödenmeyen günler için konaklama giderinin de ödenmesine imkan bulunmamaktadır. Dolayısıyla, geçici görevle memuriyet mahalli dışına gönderilenlere söz konusu (d) fıkrasına göre konaklama giderinin ödenmesinde, 42. maddede belirtilen, yurtiçi gündeliklerin verileceği azami sürelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Buna göre, yurtiçinde memuriyet mahalli dışına yapılacak geçici görevlendirmelerde, söz konusu 33/(d) fıkrasına göre görevlendirmenin:

- İlk 10 günü için gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı kadar,
- Takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50'si kadar,
- Müteakip 90 gün için de gündeliklerinin 2/3'ünün %40'ı kadar,

konaklama gideri ödenmesi, 180 günü aşan günler için ise konaklama gideri ödenmemesi gerekmektedir (Türkey, 2020, 133).

Örnek 2: Mart/2021 yılında aylık/kadro derecesi 2 olan ve 2021 yılı (H) Cetvelinde yurtiçi gündeliği 47,65 TL olarak belirlenen bir memurun yurtiçinde memuriyet mahalli dışında bir yere 1.3.2021 tarihinden itibaren 200 gün süre ile geçici görevle gönderilmesi halinde, söz konusu personele Har-

cırah Kanunu'nun 33/(d) fıkrasına göre ödenecek konaklama gideri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

2. Derecedeki personelin bir günlük gündelik tutarı	47,65 TL
Görevlendirmenin ilk 10 günü için gündeliğinin %50 artırımlı miktarı ($47,65 \times 50 = 23,82 + 47,65 = 71,47 \times 10 =$)	714,75 TL
Takip eden 80 gün için gündeliğinin %50'si ($47,65 \times 50 = 23,82 \times 80 =$)	1.905,60 TL
Müteakip 90 gün için de gündeliğinin 2/3'ünün %40'ı ($47,65 \times 2/3 = 31,76 \times 40 = 12,70 \times 90 =$)	1.143,59 TL
Toplam konaklama gideri ödemesi ($714,75 + 1.905,60 + 1.143,59 =$)	3.763,94 TL

Örnekte görüldüğü üzere, 180 gün için toplam olarak 3.763,94 TL tutarında konaklama gideri ödenmesi gerekmektedir. 180 günü aşan günler için ise konaklama gideri ödenmeyeceğinden, (200-180=) 20 gün için konaklama gideri ödenmeyecektir. Buna göre, Harcırah Kanununun 33/(d) fıkrasına göre, denetim elemanı dışındaki personele konaklama gideri için ilave yapılacak ödemelerde; görevlendirmenin ilk 10 günü için gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı, takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50'si, müteakip 90 gün için de gündeliklerinin 2/3'ünün %40'ı esas alınacak, 180 günü aşan günler için ise konaklama gideri ödenmeyecektir.

7. Yemek ve Yatmak Gerçek (Fiili) Tutarı ile Ödenmesi

İşverenler tarafından çalışanlara ödenen harcırah ödemelerinin vergilendirilmesinde, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından harcırah gündeliği karşılığı olarak hizmet erbabının fiili yemek ve yatmak giderlerini belgelendirilmesi şartıyla, işverenlerce yapılan ödemeler, Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarı ile kıyaslanmaksızın tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. Personel tarafından geçici görev yerinde yapılan yemek ve yatma giderlerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerle tevsik edilmesi halinde işveren tarafından belge karşılığında ödenecek bedelin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Uygulamada işverenler tarafından en çok tercih edilen harcırah ödeme yöntemi yemek ve yatma için gerçek giderler karşılığında ödeme yapılmasıdır.

Örnek 3: Merkezi Ankara'da bulunan (X) Firması tarafından Temmuz/2021 ayında geçici görevli olarak 10 günlüğüne Antalya'daki şubeye gönderilen satış ve pazarlama müdürü Bay (Y), yapmış olduğu 2.200 TL konaklama bedeli ve 1.500 TL yemek bedelini kendisi ödemiş ve karşılığında almış olduğu belgeleri dönüşünde işverenine ibraz etmiştir. Ödevli uçakla gidiş ve dönüş olarak yapmış olduğu seyahat için 800 TL'lik belgeyi de ibraz etmiştir. Örnekte, işveren tarafından personele belge karşılığı ödenen konaklama bedeli ile yemek bedelinin toplamı olan 3.700 TL'nin tamamı gelir vergisin-

den istisna olacaktır. Ödevlinin ödediği gerçek yol giderinin tamamı olan 800 TL'de vergiden istisna edilerek ayrıca ödenecektir.

8. Nakden Ödenen Güneliklerin Vergiden İstisna Edilecek Tutarının Hesaplanması

İşverenler tarafından çalışanların belge ibraz etmemesi durumunda tercih edilen ikinci yöntem ise yemek ve yatma giderlerinin nakit olarak ödenmesidir. GVK'nın 24/2 üncü maddesine göre, işverenler tarafından yemek ve yatmak giderlerine karşılık harcırah güneliğinin tamamının nakden ödenmesi halinde yapılan ödemenin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen günelikleri veya Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını aşmamak kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. 138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise yemek ve yatmak giderlerine karşılık harcırah güneliğinin tamamının nakden ödenmesi halinde yapılan ödemenin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen günelik tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını) aşmamak kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, yapılan günelik ödemelerinin vergiden istisna edilecek tutarının tespitinde ikili bir kıyaslama yapılması gerektiği belirtilmekle beraber (Devlet memurlarına verilen günelikleri veya Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını) kıyas yapılacak günelikler arasında veya denilmek suretiyle Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlara Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını esas alma olanağı kendiliğinden verilmiş bulunmaktadır. Ancak, Harcırah Kanunu'na tabi olmayan bazı işverenler tarafından vergiden istisna edilecek günelik tutarının tespitinde kamudaki aynı aylık seviyesine denk gelen günelik tutarına göre kıyaslama yapılmakta; bazı işverenler tarafından ise Devletçe verilen en yüksek günelik tutarı esas alınarak kıyaslama yapılmaktadır.

Konu hakkında Gelir İdaresi tarafından verilen bir özalgede; Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2, 61 ve 94 üncü maddelerinde yer alan hükümler ile 138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalardan bahsedildikten sonra, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan şirketinizce sürekli görev mahali dışında (yurtdışında veya yurtiçinde) geçici olarak görevlendirilen personele;

- Fatura karşılığında ödenen gerçek yol (gidiş-dönüş) bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna tutulması,
- Gider karşılığı olarak yapılan fiili yemek ve konaklama ödemelerinin (Devlet memuruna ödenen harcırah güneliği ile mukayese

edilmeksizin), Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde tamamının vergiden müstesna tutulması,

- Konaklama bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi, yemek bedelinin belgelendirilememesi durumunda, konaklama bedelinin tamamının vergiden istisna edilmesi, yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması,
- Yemek ve konaklama giderlerinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmemesi halinde, yapılan ödemenin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını) aşmaması kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi,
- gerektiği açıklanmıştır (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014).

Örnek 4: İstanbul'daki (Y) Firması, Temmuz/2021 ayında geçici görevli olarak 8 günlüğüne İzmir'e gönderdiği çalışanına, dönüşünde yemek ve yatma giderine karşılık olarak toplam 2.000 TL nakden gündelik ödemiştir. Hizmet erbabı konaklama için belge ibraz etmemiştir. Kişi uçakla seyahat etmiş ve 900 TL uçak biletini işverenine ibraz etmiştir. Gelir vergisinden istisna edilerek ödenecek gündelik tutarı şöyle hesaplanacaktır.

8 gün için ödenen toplam gündelik tutarı	2.000 TL
En yüksek gündelik tutarı (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı)	73,50 TL
Vergiden istisna edilecek gündelik miktarı (73,50X8=)	588 TL
Vergiye tabi gündelik miktarı (2.000-367,5=)	1.412 TL

Kişiyeye ödenen 2.000 TL gündelik tutarından 2021 yılı için en yüksek Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı için tespit edilen gündelik miktarı olan 73,50 TL'yi aşan kısmı vergilendirileceğinde, 8 günlük gündelik tutarı olan 588 TL'yi aşan tutar olan 1.412 TL net ücret ödemesi olarak brüte tamamlanıp gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutularak kişiyeye ödenecektir. Kişinin görev için ödediği gerçek yol gideri olan 900 TL'nin tamamı işveren tarafından vergiden istisna edilerek ödenecektir.

Yemek ve yatma giderlerini belgelendirmeden bu giderlere karşılık gündeliğin nakit olarak ödenmesi halinde ise vergiden istisna edilecek tutar, aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna aynı amaçla verilen gündelik tutarı ile sınırlı olup, bu miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmın ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Ancak, geçici görevli personelin yaptığı yemek ve yatma giderlerine ilişkin belgelerin işveren adına düzenlenmesi ve mal ve hizmet bedellerinin alacaklı bulunan kişi ve kurumlara işveren tarafından doğrudan ödenmesi halinde bu

ödemelerin ücret olarak değerlendirilmeyecektir. Çünkü bu durumda geçici görevli hizmet erbabı aradan çıkarılmakta ve onun yaptığı giderler karşılığında bir ödeme yapılmamaktadır.

9. Yemek ve Yatma Giderinin Kısmen Nakit Kısmen Belge Karşılığında Ödenmesi

Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlar tarafından hizmet erbabına ödenecek harcırah ödemelerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak Gelir İdaresi tarafından yapılan düzenlemeye göre; Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 1/1/1983 tarihinden itibaren Devlet Memurlarına ödenen güneliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen güneliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen güneliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında günelik de ödendiği takdirde bu güneliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir.

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından harcırah güneliği karşılığı olarak hizmet erbabının fiili yemek ve yatmak giderlerini belgelendirilmesi şartıyla, işverenlerce yapılan ödemeler, Devletçe verilen en yüksek günelik tutarı ile kıyaslanmaksızın tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. Personel tarafından geçici görev yerinde yapılan yemek ve yatma giderlerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerle tevsik edilmesi halinde işveren tarafından belge karşılığında ödenecek bedelin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Uygulamada işverenler tarafından en çok tercih edilen harcırah ödeme yöntemi yemek ve yatma için gerçek giderler karşılığında ödeme yapılmasıdır.

İşverenler tarafından çalışanların belge ibraz etmemesi durumunda tercih edilen ikinci yöntem ise yemek ve yatma giderlerinin nakit olarak ödenmesidir. GVK'nın 24/2 üncü maddesine göre, işverenler tarafından yemek ve yatmak giderlerine karşılık harcırah güneliğinin tamamının nakden ödenmesi halinde yapılan ödemenin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen günelikleri veya Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını aşmamak kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. 138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise yemek ve yatmak giderlerine karşılık harcırah güneliğinin tamamının nakden ödenmesi halinde yapılan ödemenin, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen günelik tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek günelik tutarını) aşmamak kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, yapılan gündelik ödemelerinin vergiden istisna edilecek tutarının tespitinde ikili bir kıyaslama yapılması gerektiği belirtilmekle beraber (Devlet memurlarına verilen gündelikleri veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını) kıyas yapılacak gündelikler arasında veya denilmek suretiyle Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlara Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını esas alma olanağı kendiliğinden verilmiş bulunmaktadır. Ancak, Harcırah Kanunu'na tabi olmayan bazı işverenler tarafından vergiden istisna edilecek gündelik tutarının tespitinde kamudaki aynı aylık seviyesine denk gelen gündelik tutarına göre kıyaslama yapılmakta; bazı işverenler tarafından ise Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarı esas alınarak kıyaslama yapılmaktadır.

Konu hakkında Gelir İdaresi tarafından verilen bir görüşte yapılan açıklamalara göre; Gelir Vergisi Kanununun 24/2 numaralı bendinde yer alan hüküm ve Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yapılan gündelik ödemelerinin vergiye tabi tutulmasına ilişkin 138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalardan bahsedildikten sonra GVK'nın 61 inci maddesindeki ücret, 94/1 inci maddesi ile hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hükümlerine yer verilmiş ve Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan şirket tarafından sürekli görev mahalli dışında (yurt dışında veya yurt içinde) geçici olarak görevlendirilen personele:

- Fatura karşılığında ödenen gerçek yol (gidiş-dönüş) bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna tutulması,
- Gider karşılığı olarak yapılan fiili yemek ve konaklama ödemelerinin (devlet memuruna ödenen harcırah gündeliği ile mukayese edilmeksizin), Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde, tamamının vergiden müstesna tutulması,
- Konaklama bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi, yemek bedelinin belgelendirilememesi durumunda, konaklama bedelinin tamamının vergiden istisna edilmesi, yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması,
- Yemek ve konaklama giderlerinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmemesi halinde, yapılan ödemenin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını) aşmaması kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi, gerektiği belirtilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019).

Gelir İdaresi geçmiş yıllarda vermiş olduğu özelgelerde, personele fiili yemek ve yatma giderleri dışında ayrıca gündelikte ödenmesi durumunda bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiğini

belirtmiştir. Ancak, Gelir İdaresi uzun yıllar 138 seri no.lu GVGT gereğince biraz katı olarak uyguladığı kısmen belge kısmende nakit olarak günelik ödenmesi durumundaki görüşünü, sonyıllarda vermiş olduğu özelgelerle yumuşatmış ve konaklama bedelinin belgelendirilmesi, yemek bedelinin belgelendirilememesi durumunda, belgeli konaklama bedelinin tamamının vergiden istisna edilmesi, yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen güneliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiğini açıklamıştır.

Örnek 5: Merkezi Ankara'da bulunan (Z) Firması, Temmuz/2021 ayında geçici görevli olarak personel müdürünü 5 günlüğüne İstanbul'a göndermiştir. Kişi görev dönüşünde 3.000 TL konaklama bedelini fatura ile belgelendirmiş, yemek bedeli için belge ibraz etmemiştir. Kişi uçakla seyahat etmiş ve 1.000 TL uçak biletini işverenine ibraz etmiştir.

Bu durumda, Gelir İdaresinin çalışmamızda yer alan görüşlerinde yapılan açıklamalara göre; konaklama bedeli fatura ile belgelendirildiği için tamamının vergiden istisna edilmesi, belgelendirilmeyen yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen güneliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarına kadar vergiden istisna edilmesi, aşan kısmının ise ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

10. Belge Karşılığında Günelik Ödemesinin Dışında Ayrıca Nakit Günelik Ödenmesi Durumunda Vergilendirme

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri Devlet Memurlarına ödenen güneliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen güneliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen güneliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında günelik de ödendiği takdirde bu güneliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir. Dolayısıyla, personele belge karşılığında fiili yemek ve yatma giderleri ödendikten sonra, ayrıca nakit olarak günelikte ödenmesi durumunda bu güneliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Genel Tebliğde yapılan açıklamaya baktığımızda, işverenler tarafından geçici görevli olarak görevlendirilen çalışanlara belge karşılığında fiili tutarı ile yemek ve yatma gideri ödendikten sonra ayrıca birde nakit olarak yemek ve yatma giderine karşılık olarak günelik ödenmesi durumunda, nakit olarak ikinci kez yapılan günelik ödemelerinin ücret olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesidir.

Örnek 6: Kocaeli’de faaliyet gösteren (Y) Firması, insan kaynakları müdürünü Temmuz/2021 ayında Ankara’ya geçici görevli olarak 10 günlüğüne göndermiştir. Kişi Ankara’da yapmış olduğu 5.000 TL konaklama ve 3.500 TL yemek gideri için belge ibraz etmiş ve işveren tarafından yapılan giderin tamamı kendisine ödenmiştir. Kişi uçakla seyahat etmiş ve 800 TL bileti işverene ibraz etmiştir. İşveren personeline ayrıca 1.500 TL de nakit olarak gündelik ödemiştir. Örnekte, personele belge karşılığı olarak ödenen toplam 8.500 TL konaklama ve yemek bedelinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecek, ancak nakit olarak ayrıca ödenen 1.500 TL gündeliğin tamamı ücret olarak vergilendirilecektir. Örnekte gerçek yol giderinin tamamı vergiden istisna edilerek ayrıca kişiye ödenecektir.

11. Gündelik Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi Yapılması

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun (T.C. Yasalar, 1964) 1 inci maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı; 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin bu kağıtları imzalayanlar olduğu; 10 uncu maddesinde de damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı 1/b fıkrasında, 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 (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 olduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. İşverenler tarafından personele yapılan harcırah ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtların, ihtiva ettiği tutar üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b bölümüne göre *binde 7,59 oranında* nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, aylık ve ücretlerin (harcırah ödemeleri dahil) ödenmesine ilişkin kağıtlar 2021 yılında da *binde 7,59 oranında damga vergisine tabi* tutulacaktır.

12. Harcırah Ödemelerinde Sigorta Prim Kesintisi

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1964) “Prime esas ücretler” başlıklı 77. maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 2006) “Prime esas kazançlar” başlıklı 80 inci maddesine göre gündelikler, sigorta primlerinin hesabına esas tutulacak ücretlerin aylık tutarının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Buna göre, Harcırah Kanunu’na tabi olmayan kuruluşlar tarafından, Gelir Vergisi

Kanunu'nun 24/2 üncü maddesinde belirtilen kişilere yapılacak olan ve vergiden istisna edilen harcırah ödemeleri sigorta primine tabi tutulmayacaktır. Ancak, belirlenen istisna sınırının üzerinde ödenen ve ücret kapsamında değerlendirilerek, gelir vergisine tabi tutulan harcırah ödemeleri üzerinden damga vergisi ile birlikte sigorta prim kesintisinin de yapılması gerekmektedir.

13. İşverenler Tarafından Günelik Ödemelerinin Gider Yazılması

İşverenler tarafından gider karşılığı olarak harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. İşverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Dolayısıyla gider karşılığı olarak yapılan günelik ödemeleri ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Bir görevin yapılması amacıyla geçici olarak yurt içinde veya yurt dışında başka bir yere gönderilen hizmet erbabına geçici görev yolluğu olarak yol giderleri ve günelik verilmektedir. Dolayısıyla harcırah, memur ve hizmetlilerin memuriyet mahalli dışına gönderilmeleri ve burada kaldıkları sürece yapacakları yol giderleri ile yeme, içme ve yatma giderlerine karşılık verilmektedir. Bu durumda, işveren tarafından personele yapılacak harcırah ödemeleri ücret olarak değerlendirilmekte olup, söz konusu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, istisna üzerinde bir ödeme yapılması halinde aşan kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre, aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanun'da yer alan hükümlere göre veya Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununa göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. İşverenler ise her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Ancak, vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz. Buna göre, işveren tarafından personele yapılan harcırah ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret mahiyetinde

olduğundan, bu ödemelerin ücret bordrosu ile tevsik edilmesi ve temin edilen belgelerin bu bordroya ek yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, hizmet erbabına ödenen yurtiçi ve yurtdışı harcırahların ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde, genel gider beyanında Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerine göre, ücret olarak gider yazılması gerekmektedir. Dolayısıyla, işverenlerin hizmet erbabına ödedikleri harcırah tutarını ücret olarak kabul edip, Vergi Usul Kanunu'nun 238 inci maddesine göre ücret bordrosu tanzim etmeleri ve anılan ödemeleri bu belgeye ekleyerek gider yazmaları gerekmektedir. Öte yandan, Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlarca ödenen gündelik tutarlarının aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna ödenen gündeliklerin veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını aşan kısmın ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisi tevkifatına ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekir. İstisna kapsamını aşan bu gündelik tutarlarının vergilendirilmesinde, aynı işveren tarafından yapılan ücret ödemesi olduğu için, hizmet erbabının kümülatif ücret matrahına dahil edilerek vergi tarifesinin uygulanması gerekir. Bu kapsamda, ücret olarak nitelendirilen harcırah ödemelerinin asli ücret ödemelerinde olduğu gibi gider yazılması gerekmektedir. Diğer taraftan, ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacak net ödeme tutarının brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden aynı Kanunun 94/1 numaralı bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

14. Gündelik Ödemelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1984) göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu kapsamda; genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDV mükellefleri, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebileceklerdir. İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarda gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Buna göre, işveren tarafından personele yapılan harcırah ödemeleri Gelir Vergisi Kanununa göre ücret mahiyetinde olduğundan, bu ödemeler vasıtasıyla personel tarafından yapılan harcamalara ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak, gerçek gider yöntemine göre belgelendirilmesine bağlı olarak ve belgede yer alan tutarla sınırlı karşılanan konaklama ve yol masraflarının Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisinden istisna olan kısmına isabet eden KDV tutarları, harcamaların faaliyete yönelik olması ve bunlara ilişkin fatura ve benzeri vesikaların işveren adına düzenlenmesi kaydıyla genel esaslar çerçevesinde indirim konusu edilebilecektir. Diğer taraftan, personel adına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV her halükarda indirim konusu yapılamayacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2020).

Sonuç

Harcırah, memur ve hizmetlilerin memuriyet mahalli dışına gönderilmeleri ve burada kaldıkları sürece yapacakları yol giderleri ile yeme, içme ve yatma giderlerine karşılık verilmektedir. Bu nedenle, işverenler tarafından personele yapılacak harcırah ödemeleri ücret olarak değerlendirilmekte olup, söz konusu ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, istisna üzerinde bir ödeme yapılması halinde aşan kısmın ücret olarak vergi tevkifatına ve damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler ile Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlar tarafından ödenen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yeme ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler belli limitler dahilinde gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İşverenler tarafından çalışanlarını işlerinin gereği olarak yurtiçine veya yurtdışına geçici olarak göndermeleri durumunda seyahat masrafları (yemek-içmek ve yol masrafı) "gerçek gider" veya "harcırah" yöntemlerinden yalnızca birisi ile karşılanabilmektedir. Harcırah yönteminde, gündelik sadece yeme ve yatma giderleri karşılığı verilir ve ayrıca bu kapsamdaki harcamalar için belgelendirme şartı aranmaz. Harcırah yönteminde gerçek yol giderleri, yol giderlerine ait belgelerin temini şartı ile ayrıca ödenir. Gerçek gider yönteminde ise belgeye bağlanan ve ticari kazançla ve seyahatin süresi ve içeriği ile uygun harcamaların tamamı karşılanır. Uygulamada işverenler tarafından daha çok gerçek gider yöntemi tercih edilmektedir. Seyahatlerde iki yöntemin aynı anda birlikte uygulanması mümkün değildir. Ancak farklı seyahatlerde farklı yöntemler uygulanabilir. Her iki yöntemde de seyahate çıkan kişiye sonradan ödenecek harcırah tutarından mahsup edilmek üzere avans verilebilir.

Harcırah yöntemini seçen bir firma ayrıca fiili yemek ve yatma giderlerini de öderse, bu durumda fiili giderlerin tamamı ücret kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından hizmet erbabına yurtiçi ve yurtdışı geçici görevlendirmelerde ödenen gündelik

tutarı ile ayrıca konaklama için ödenen artırımlı gündelik tutarının tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. Harcırah Kanununa tabi olmayan işverenlerde ise vergiden istisna edilecek gündelik tutarı ve konaklama giderinin hesabında, kamudaki personele bu amaçla ödenen gündelik tutarının veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddine kadar olan kısmının esas alınması, aşan tutarın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. İşverenlerin çalışanlara yapmış oldukları ücret ve ücret kapsamındaki ödemelerde vergiden istisna tutarını eksik veya hatalı hesaplamaları sonucunda ortaya vergi ziyayı cezası çıkacağından, verginin kesilip ödenmesinden sorumlu olan işverenlerin gündeliklerin vergilendirilmesindeki sorumluluğu daha önemli hale gelmektedir. Çalışlarında geçici görevlendirmede yapmış oldukları masrafları belgelendirmede gerçek giderlerini işverenlerine ibraz etmeleri büyük önem taşımaktadır. Harcırah Kanununa göre harcırah ödenmesinde kişinin beyanı esas alınmaktadır. Gerçeğe aykırı beyan sonucu fazla ödenen harcırah miktarının ise cezalı olarak kişiden geri alınması gerekmektedir. Bu nedenle, harcırah ödemelerinin vergilendirilmesinde hem çalışanların hem de işverenlerin sorumluluğu bulunmaktadır.

Öte yandan işverenler tarafından yurtdışında geçici görevlendirilen personele ödenecek gündelik tutarları konusunda Harcırah Kanununun "Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı" başlıklı 34 üncü maddesi gereğince her yıl belirlenen yurtdışı gündelik tutarlarına göre ödeme yapmaları gerekmektedir. Yurtdışı harcırahlarına ilişkin olarak 30.01.2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan yayımlanan 3468 sayılı Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Yapılacak Yolculuklarda Verilecek Gündeliklere Dair Karar" ile "Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar"da 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren yurtdışında uygulanacak harcırah tutarlarına ilişkin belirleme yapılmıştır. Bu kapsamda, Cumhurbaşkanı tarafından kararlaştırılan ve 1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren yurtdışında uygulanacak gündeliklere ilişkin 3468 sayılı Yurtdışı Gündeliklerine Dair Kararda yer alan döviz olarak belirlenen gündelik tutarlarının esas alınması gerekmektedir.

Kaynakça

- T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (04.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar (10.02.1954). 6245 sayılı Harcırah Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (8637 sayılı)
- T.C. Yasalar (19.12.2020). 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (31351 sayılı)

İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Ödenen Yurtiçi
Güneliklerin Vergilendirilmesi

- T.C. Cumhurbaşkanlığı Kararnameler (30.01.2021). 3468 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı. Ankara: Resmi Gazete (31380 sayılı)
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (31.01.1981). Gelir Vergisi 128 Seri No'lu Genel Tebliğı. Ankara: Resmi Gazete (17237 sayılı)
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (21.11.1989). Gelir Vergisi 160 Seri No'lu Genel Tebliğı. Ankara: Resmi Gazete (20349 sayılı)
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (13.04.2016). Harcırar Kanunu 40 Seri No'lu Genel Tebliğı. Ankara: Resmi Gazete (29683 sayılı)
- Türkay İ. (2013). *"Harcırar Ödemeleri ve Vergilendirilmesi"*, Seçkin Yayınevi, 2013/2
- Türkay, İ. (2020). *"433 Soru ve Cevapla Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi"*, Seçkin Yayınevi, 2020/9
- Türkay, İ. (2020). *"2020 Yılı Yurtiçi Günelik Ödemelerinin Vergilendirilmesi"*, Vergi Dünyası. 2020/4
- TÜRMOB, (2021). *"1 Ocak 2021- 30 Haziran 2021 Tarihleri Arasında Yurt İçi Ve Yurtdışı Gelir Vergisinden İstisna Harcırar Tutarları"*, 39/1 sayılı Mevzuat Sirküleri
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (03.11.2020) 27575268-105[227-2017-366]-288397 sayılı özelgesi. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (7.3.2019) 62030549-125[6-2017/291]-199809 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı