

GEÇİCİ GÖREVLİ MEMURA ÖDENEN KONAKLAMA MASRAFININ DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ

STAMP DUTY CUT FROM ACCOMMODATION
COST PAID FOR TEMPORARY TASK



Oktay ÇAMDELEN*

ÖZ

Harcırah Kanunu'na göre, yurt içi geçici görev nedeniyle gündelik, yol masrafı, ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası ile konaklama masrafı ödenebilmektedir. Söz konusu ödemelerin tamamından mı damga vergisinin kesileceği önem arz etmektedir. Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasındaki hükümden, hizmet karşılığı ödenen harcırahın nispi oranda damga vergisine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, Harcırah Kanunu kapsamında ödenen konaklama masrafının, hizmet karşılığından ziyade gider karşılığı olduğundan, konaklama masrafından damga vergisinin kesilip kesilmeyeceği hususuna açıklık getirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Harcırah, Konaklama Gideri, Geçici Görev, Damga Vergisi, Yol Masrafı

ABSTRACT

As stated in Travelling Expense Law, road expenditure, accommodation cost and transfer payment from residence or duty place to station, stop and port can be paid due to temporary task. Whether to cut stamp duty from the whole payments or not is an important issue. It is considered that a ratio of payments paid for service will be cut as stamp duty according to chart (1) attached to Stamp Duty Law, under the title "Receipts And Other Papers" Clause 1/b. Due to the fact that accommodation costs paid in the context of Travelling Expense Law is considered to be cost fund instead of service fund, it is important to clarify the point whether to cut stamp duty or not from accommodation cost.

Keywords: Travelling expense, accommodation cost, temporary task, stamp duty, road expenditure

* DMO Müfettişi

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 6245 sayılı Harcırah Kanununun, “Muvakkat vazife harcırahı” başlıklı 14’üncü maddesinde, “Aşağıda gösterilen memur ve hizmetlilere muvakkat vazife harcırahı olarak yol masrafı ile yevmiye verilir ve hamal (Cins ve adedi beyannamede gösterilmek suretiyle) bagaj ve ikametgâh veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki **nakil vasıtası masrafları** da ayrıca tediye olunur...” hükmüne göre, geçici görev harcırahında, yol masrafı ile yevmiyeye ilaveten ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası masrafının ayrıca ödeneceği belirtilmekte olup, devlet memurlarının günlük yevmiye miktarı ise her yıl Bütçe Kanunu ile belirlenmektedir.

Bununla beraber, anılan Kanun’un “Yurtiçinde verilecek gündeliklerin miktarı” başlıklı 33’üncü maddesinde, “a. Bu Kanun gereğince verilecek yurtiçi gündeliklerinin miktarı her yıl bütçe kanunları ile tespit olunur.

b. Devamlı ikamet ettikleri yerler dikkate alınarak kurumlarınca belirlenen görev merkezi, mıntıka merkezi ve grup merkezi dışına teftiş, denetim, inceleme veya soruşturma görevi ile gönderilen ... Memurlarından;

(1) Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,3 katı,

(2) Bölge düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,1 katı,

(3) İl düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 0,9 katı, gündelik olarak ödenir.

Bu şekilde gündelik ödenenlerden, yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmı ayrıca ödenir...” hükmü ile 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun (H) cetveli dipnotunda, “6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) ve (d) fıkralarına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında, gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı esas alınır.” hükmü gereğince, yatacak yer temini;

-teftiş, denetim, inceleme veya soruşturma görevi ile gönderilen memurlara, belge bedelini aşmamak şartıyla Türkiye, bölge ve il düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine göre (1,3 katı, 1,1 katı veya 0,9 katı) belirlenen gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı kadar,

- diğer memurlara ise, (6245 sayılı Harcırah Kanunu’nun 33. maddesinin (d) fıkrasında yer alan **“...ve her defasında on gün ile sınırlı olmak...”** ibaresi, Anayasa Mahkemesinin 25.11.2015 tarihli Kararı¹ ile iptal edilmiş olduğundan, denetim personeli dışındaki kamu görevlilerine de, yurt içi geçici görevi nedeniyle on günlük süre sınırlama olmaksızın) Bütçe Kanunu ile belirlenen gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı kadar

ödenebilmektedir. Örnek olarak, 2016 yılı için, teftiş, denetim, inceleme veya soruşturma görevi ile gönderilen memurlara (45,92 x 1,3 x 1,5) 89,55 TL, diğer memurlardan kadro derecesi 1-4 arasında olanlara (35,24 x 1,5) 52,86 TL tutarına kadar olan konaklama gideri karşılanabilmektedir.

¹ Esas Sayısı: 2015/13 Karar Sayısı: 2015/108 sayılı Karar, 15.12.2015 tarih ve 29563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Harcirah Kanunu kapsamında, geçici görevli devlet memuruna ödenen gündelik, yol masrafı, ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası ile konaklama masrafının tamamı üzerinden damga vergisinin kesilip kesilmeyeceği hususu aşağıda irdelenecektir.

2- HARCIRAHIN TANIMI

Harcirah Kanunu'nun "*Tarifler*" başlıklı 3'üncü maddesinde "Bu Kanunda geçen; Harcirah: Bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını" ve "*Harcirahın unsurları*" başlıklı 5'inci maddesinde de "*Harcirah; yol masrafı, yevmiye, aile masrafı ve yer değiştirme masrafını ihtiva eder...*" denilmek suretiyle harcirahın tanımı ve unsurları belirlenmiştir.

Harcirahın unsurları arasında yol gideri ve gündelik sayılmış iken, konaklama gideri sayılmamıştır. O da, konaklama giderinin karşılanmasına yönelik uygulamanın daha sonradan (1988, 2001 ve 2005 yıllarında) yapılan mevzuat değişiklikleri ile yürürlüğe konulmasındandır. Ancak, konaklama gideri ismen sayılmasa da Harcirah Kanunu kapsamında yapılan bir ödeme olmasından dolayı harcirahın unsurlarından biri olarak addetmek yerinde olacaktır.

Keza, Danıştay 2'nci Dairesinin 23.10.2007 tarihli Kararında²... 6245 sayılı Harcirah Kanunu'na göre yapılan ödemelerin tümü yolluk (harcirah) tur...

Anılan Kanun'un gerekçesinde de, harcirahın; memurların işgal ettikleri makam itibarıyla dairelerince verilecek bir hizmet sırasında ihtiyacına mecbur olacakları masrafları karşılamaya yarayan bir vasıta olduğu ve gidilen yerdeki giderleri karşılamak amacıyla verildiği belirtilmiştir..." denilerek, Harcirah Kanunu'na istinaden yapılan tüm ödemeler harcirah olarak nitelendirilmiştir.

3- HARCIRAHIN MAHİYETİ

Konuyla ilgili olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Gider Karşılıkları*" başlıklı 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, "*Harcirah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcirah veya yolluk olarak yapılan ödemeler*"ın gelir vergisinden istisna edildiği hükmüne yer verilmiştir. Önemli olan husus, gider karşılığı ödenen harcirahın gelir vergisinden istisna edilmesidir.

Buna karşılık, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "*IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar*" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, "*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcirah, 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 carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar*" denilmiş ve hizmet karşılığı alınan paraların damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. **Benzeri** her ne adla olurda olsun hizmet karşılığı alınan paralar ifadesinden, maaş, ücret, gündelik, harcirahın da hizmet karşılığında ödenmesi durumunda damga vergisine tabi tutulacağı düşünülmektedir. Burada da önemli olan husus, hizmet karşılığı yapılan ödemelerin damga vergisinin kapsamında olmasıdır.

² Esas No: 2007/2328, Karar No: 2007/3966

Harcırahın unsurlarından olan gündelik hizmet karşılığı yapılan bir ödeme iken, uçak ve otobüs ücreti ile ilaveten ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki taksi ücreti ve konaklama gideri ise, gider karşılığı olarak Harcırah Kanununa göre yapılan ödemelerdir.

4- KONUYLA İLGİLİ ÖZELGELER

Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Daire Başkanlığının 09.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.270-77 sayılı özelgesinde, *“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve Bütçe Kanunu çerçevesinde ödenmekte olan geçici görev yolluğunun ilk 10 günündeki konaklama giderinden (%50 artırımlı kısmından) gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.*

... Bu hükümler doğrultusunda, Harcırah Kanununun 33 maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, gündeliklerinin bir buçuk katına kadar olan kısmı ayrıca ödenebilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumunuzun Harcırah Kanunu kapsamında sayılan kurumlardan olması halinde, yapılan ödemelerin tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.” denilerek, Harcırah Kanunu kapsamında sayılan kurumların personeline geçici görevi dolayısıyla ödediği %50 artırımlı konaklama giderinin tamamının gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Harcırah Kanunu kapsamında sayılan kurumların personelinin geçici görevi üzerine ödediği %50 artırımlı konaklama gideri, gerçek gider olarak değerlendirilmiştir.

Öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının (Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü) 17.04.2014 tarih ve 90792880-155[1-2012/1958]-405 sayılı özelgesinde, *“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, geçici görevlendirmeler nedeniyle personele ödenecek günlük yevmiye ile ulaşım ve konaklama giderlerinin damga vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.*

... Buna göre, Birliğiniz tarafından geçici görevlendirilen personele günlük yevmiye ile ulaşım ve konaklama giderlerine ilişkin olarak yapılacak ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1/b fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmiş ve geçici görevli personele ödenen yevmiye, ulaşım (uçak, otobüs ücreti ile taksi ücreti) ve konaklama giderine ilişkin yapılan ödemelerin (yani harcırah beyannamesinin) nispi oranda damga vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

5- SONUÇ

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun *“IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar”* başlıklı bölümünün 1/b fıkrasına göre, harcırah beyannamesinde yer alan gündelik, yol masrafı (uçak veya otobüs), konaklama bedeli ve ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası (taksi ücreti) ücretinin tamamı üzerinden nispi oranda (%07,59) oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ancak, söz konusu fıkra, *“...**harcırah**, tazminat ve **benzeri** her ne adla olursa olsun **hizmet karşılığı alınan paralar**...”* denildiğinden, buradaki kıstas harcırahın hizmet karşılığı alınması halinde damga vergisine tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Zira, geçici görevli personele Harcırah Kanunu kapsamında ödenen yol masrafı (uçak veya otobüs), konaklama bedeli ve ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası (taksi

ücreti) ücreti, hizmet karşılığı alınan bir para olmasından ziyade, gider karşılığı alınan bir para olarak değerlendirilmektedir. Bundan dolayı, harcırah olarak ödenen ve bir gider karşılığı olan yol masrafı (uçak veya otobüs), konaklama bedeli ve ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası (taksi ücreti) ücretinden damga vergisi kesilip kesilmemesi hususunda, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar” başlıklı bölümünün 1/b fıkrasındaki “... harcırah ...” ifadesine açıklık getirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 6245 sayılı Harcırah Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Danıştay 2'nci Dairesinin 23.10.2007 tarihli ve Esas No: 2007/2328, Karar No: 2007/3966 sayılı Kararı
- Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının (Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü) 17.04.2014 tarih ve 90792880-155[1-2012/1958]-405 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Daire Başkanlığının 09.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.270-77 sayılı özelgesi