

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Konya Vergi Dairesi Başkanlığı**

Sayı : 31435689-120.03.05.01 - 101471

29.12.2016

Konu : Geçici olarak görevlendirilen personele  
ödenen gündeliklerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, vakıf üniversitesi olarak üniversitenizin personellerini yurt içinde ve yurt dışında görevlendirdiğinizi, yapılan bu görevlendirmeler için harcırah ödemesi yapacağınızı belirterek, ödenecek harcırahlardan gelir vergisi ve damga vergisi hesaplamasının nasıl yapılacağı hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

**A- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, " *Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);*" hükmüne yer verilmiştir.

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yapılan gündelik ödemelerinin vergiye tabi tutulmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; " *...Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 01.01.1983 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." açıklaması yer almıştır.*

Harcırah Kanununun "Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı" başlıklı 34 üncü maddesinde, *"Bu Kanun gereğince verilecek yurt dışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibariyle ve Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tayin olunur..."* hükmü yer almıştır.

Anılan yetkiye istinaden 2016 mali yılında uygulanacak yurtdışı gündelikleri Bakanlar Kurulunun 2016/8363 sayılı Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar ile belirlenmiştir. 10.1.2016 tarih ve 29589 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan söz konusu kararın 2 nci maddesinde,

*"(1) Harcırah için avans verilecek ise, avansın Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden avans miktarının tahakkuk tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur. Avans ilgiliye Türk Lirası cinsinden ödenir. Avansın mahsup işlemlerinde ise ilgiliye ödenme tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuru esas alınır.*

*(2) Harcırah için avans verilmemiş ise, yurtdışı gündeliklerinin Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden gündelik miktarının beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur.*

*(3) Yabancı para cinsinden, müstahak olunan harcırah miktarının avans miktarından fazla olması halinde fazla olan kısım için, beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuru esas alınır." hükümleri yer almıştır.*

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "*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 (Mali sorumluluk 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...*" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; maddenin birinci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, 1 numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre; 2 numaralı bendinde ise, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç); tevkifat kapsamında sayılmıştır.

Aynı Kanunun 96 ncı maddesinde de, "*Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.*

*Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, yurtiçi ve yurtdışında 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 harcırak 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,

gerekir.

Diğer taraftan, ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacak net ödeme tutarının brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

## **B - DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 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 olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kurumunuz personeline yapılan harcırah ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtların, ihtiva ettiği tutar üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b bölümüne göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.