

Harcırah ödemelerindeki konaklama ve yol giderlerine ilişkin KDV tutarlarının indirim konusu yapılması ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	27575268-105[227-2017-366]-288397
Tarih	03.11.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[227-2017-366]-288397

03.11.2020

Konu : Harcırah ödemelerindeki konaklama ve yol giderlerine ilişkin KDV tutarlarının indirim konusu yapılması ve belge düzeni hk.

İlgi : 18/05/2017 tarihli ve ... sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; özel bütçeli bir kamu kuruluşu olduğunuz, Sayıştay Başkanlığının 13/4/2017 tarihli ve 2017-33 sayılı yazısı ekinde Kurumunuza intikal ettirilen "... 2016 Yılı Denetim Raporu"nın "Bulgu-3" bölümünün "Kamu İdaresinin Vergiye Tabi Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Harcırah Ödemelerinde Konaklama ve Yol Giderleriyle İlgili KDV Tutarlarının İndirim Konusu Yapılmayarak 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabında Hataya Neden Olunması" başlıklı bölümünde; "... özel bütçeli bir kamu kuruluşu olan ... KDV'ye tabi olan faaliyetleri ile ilgili yaptığı işlemler maliyete dahil edilerek müşteri firmalara faturalanan harcırah ödemelerinde konaklama ve yol (uçak,

tren, taksi vb.) giderlerine ilişkin KDV tutarlarının tamamının VUK hükümlerine göre belgelendirilmesi ve 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi hesabına kaydedilerek indirilmesi gerektiği düşünülmektedir." şeklinde görüş bildirildiğinden, katma değer vergisine (KDV) tabi olan faaliyetlerinizin maliyete dahil edilerek müşteri firmalara düzenlenen fatura bedellerine yansıtıldığı belirtilerek, personelinize ödenen görev bildirimlerindeki konaklama ve yol (uçak, tren, taksi vb) giderlerine ilişkin KDV tutarlarının tamamının 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilerek indirilmesinin mümkün olup olmadığı ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ne şekilde belgelendirileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

24 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.*

1.Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2.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 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);",

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."

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 6245 sayılı Harcırah Kanununun 14 üncü maddesinde ise bir görevin yapılması amacıyla geçici olarak yurt içinde veya yurt dışında başka bir yere gönderilenlere geçici görev yolluğu olarak yol giderleri ve gündelik verileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre harcırah, memur ve hizmetlilerin memuriyet mahalli dışına gönderilmeleri ve burada kaldıkları sürece yapacakları yol giderleri ile yeme, içme ve yatma giderlerine karşılık verilmektedir.

Bu hükümlere göre, Kurumunuz 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 vergilendirileceği tabiidir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 3 üncü maddesinin (B) bendinde, *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."*,

- 238 inci maddesinde, *"İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz..."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Kurumunuz tarafından personele yapılan harcırah ödemeleri Gelir Vergisi Kanununa göre ücret mahiyetinde olduğundan, bu ödemelerin mezkûr Kanunun 238 inci maddesi gereğince ücret bordrosu ile tevsik edilmesi ve temin edilen belgelerin bu bordroya ek yapılması icap etmektedir.

III-KDV KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-1/3-g maddesinde, 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 hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu,

-29/1 inci maddesinde, mükelleflerin, 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 indirebilecekleri,

-29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı (7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişiklikle 1/1/2019'dan itibaren takvim yılını takip eden takvim yılı) aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

-30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği,

-34/1 inci maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği,

-53 üncü maddesinde, bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinin Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade ettiği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Kurumunuz 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 faaliyetinize yönelik olması ve bunlara ilişkin fatura ve benzeri vesikaların Kurumunuz adına düzenlenmesi kaydıyla genel esaslar çerçevesinde indirim konusu edilebilecektir.

Diğer taraftan, personeliniz adına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin her halükarda indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026