

YURT DIŞINDA YAPILAN HARCAMALARIN GİDER UNSURU AÇISINDAN İNCELENMESİ

AK DENETİM SMMM LTD.ŐTİ (MERVE ŐİMŐEK)

GİRİŐ

Ekonomik iliŐkilerde olan deęiŐmelerle birlikte geniŐleme sonucu Tũrkiye’de bulunan iŐletmelerin diğer ũlkelerle olan ekonomik iliŐkileri de giderek artma eğilimine doğru girmiŐtir.

Bununla birlikte iŐletmeler adına yurt dıŐına yapılan yolculukların artmasıyla yurt dıŐında seyahat ve konaklama giderlerinde de artıŐına sebep olmuŐtur. Bu tũr harcamaların belgesi çoğunlukla Őirket veya iŐletmeler adına yurt dıŐına giden gercek kiŐiler adına dũzenlenmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus yurtdıŐı seyahat harcamalarının muhasebeleŐtirilmesi adına ispat belgeleri olmaları aÇısından bũyũk bir ųnem kazanmaktadır.¹

Yazımızda yurt dıŐında yapılan harcamaların belgeleriyle birlikte (yada gųtũrũ harcırah yųntemi ile) kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı bu hususta neler yapılabileceği hakkında bilgi verecektir.

İŐLETMELER TARAFINDAN YAPILAN SEYAHAT VE İKAMET GİDERLERİ

Bir iŐletme bũnyesinde çeŐitli nedenlerden dolayı seyahat ve ikamet harcamaları yapılması sųz konusudur. İŐletme tarafından yapılan bu harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi iÇin yapılan genel gider niteliğine haizdir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1. maddesi gereği gider yazılabilmektedir. Yine, ziraî ve serbest meslek kazançlar iÇin GVK’ nun 57/8-c ve 68/1. maddelerinde, sırasıyla safi ziraî ve meslekî kazancın tespiti sırasında, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi iÇin yapılan genel giderlerin kazançtan indirileceği hũkme baęlanmıŐtır.²

- Seyahatin Amacının İŐle İlgili Olması: Yapılan seyahat ve ikâmet giderlerinin ticarî, ziraî ve meslekî kazançtan indirilebilmesinin temel Őartı, seyahatin ųzel değil iŐletme ile ilgili olması, yani ticarî, ziraî ve meslekî kazancın elde edilmesi ve idâmesi iÇin yapılmıŐ bulunmasıdır. Yapılan seyahatin iŐle ilgili olduğunun, mũkellef tarafından ųncelikle ispatlanması gerekir. ųrneęin; iŐ iliŐkisi olan firmalar tarafından gųnderilen davet mektupları, iŐ iÇin gidildiği belirtilen yerde imzalanan mukaveleler ve hazırlanan raporlar, yųnetim kurulu veya yetkili âmirler tarafından imzalanmıŐ olan inandırıcı kararlar ve iŐ emirleri vs. gibi belgeler birer ispat vasıtası sayılabilirler.
 - Seyahatin İŐin Ehemmiyeti ve GeniŐlięi İle Mũtenasip Olması: Bu konuda kesin bir ųlÇũ koymakta mũmkũn deęildir. Bu yųzden, anılan Őartın her mũkellef bazında ve seyahat yųnũnden ayrı ayrı deęerlendirmeye tabi tutulacaktır. İŐle ilgili yapılan seyahate yųnelik ehemmiyet ve geniŐlięine yųnelik orantısızlıęa gelince, ųrneęin iŐletme hacmi bakımından kũÇũk bir iŐletmenin yųneticisinin iŐle ilgili yaptıęı bir seyahatte lũks bir otelin lũks odasında ikamet etmesi, seyahat sırasında ulaŐımını limuzin veya ųzel uÇak kiralamak yoluyla temin etmesi halinde iŐin ehemmiyeti ile geniŐlięi arasında aÇık ve bariz bir orantısızlık olduęu gųrũlecektir.
- DanıŐtay 4. İdaresinin Esas No:1982/375, Karar No’su 1982/946 Sayılı Kararına gųre: “ųzel hastane iŐleten bir kimsenin uluslararası bilimsel bir toplantıya katılmak iÇin yıllık kazancının ųÇ

¹ Fatma TaŐ, “Őirket ÇalıŐanları Adına Alınan Yurt DıŐı Harcama Belgeleri Gider Yazılabilir mi?”, ųzdoęrular, 1.

² Metin Eren, “Őirketler Tarafından ÇalıŐanlarına Motivasyon Adı Altında Yaptırılan Tatil Harcamalarının Vergi Kanunları AÇısından Durumu”, İSMMMO Mali Çųzũm, (2017), 186.

katına yakın yapmış olduğu harcaması, işin önem ve genişliği ile orantılı bir seyahat gideri olarak” **değerlendirilmemiştir**. (Üyümez, Hacıköylü:2013/34)

- c. Seyahat Gideri Karşılanacak Kişiler: GVK’nun 40/4, 57/8-c ve 68/3. maddelerinde, seyahat edenlerin görev ve sıfatı ile ilgili herhangi bir kısıtlamaya yer verilmeksizin, işle ilgili seyahat ve ikâmet giderlerinin kazançtan indirilmesi öngörölmüş bulunmaktadır. Böyle olunca, işle ilgili bir görevle seyahat eden kişiler tarafından yapılan giderlerin, bunların görevi ve sıfatı ne olursa olsun, işletmeyi idare ve temsil yetkisine sahip olup olmadıklarına da bakılmaksızın gider kabul edilmesi gerekmektedir.
- d. Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreye Maksud Olması: Bu şartın amacı, işle ilgili seyahatlerin kısa sürede halledilebilmesi mümkün iken, iş maksadıyla yapılan bu seyahatlerde ki sürenin şahsî tatmin amacı ile uzatılmamasını ve fazla gider yapılmamasını sağlamaktır. Örneğin, gidilen yerde yapılacak toplantı ve görüşme veya sözleşme imzası için bir veya iki gün yeterli iken, hafta sonu ile birleştirilmiş olunması, gidiş ve dönüşün çok daha az masraf ve zaman harcanarak tarifeli uçakla yapılması mümkün iken lüks yat kiralayarak haftalar sürececek şekilde yapılması gibi hususlar, giderlerin, seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksud olması şartına aykırıdır.³
- e. Seyahat ve İkamet Harcamalarını Türü: Her türlü ulaşım harcamaları, her türlü konaklama harcamaları, yemek bedelleri belge karşılığında gider olarak değerlendirilir.

1. BELGESİZ YURT DIŞI HARCAMALARI

Mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin olarak yaptıkları gider ve harcamaları Kanunlarda aksine hüküm olmadığı durumlarda tevsik etmeleri gerekmektedir. Tevsikin ne şekilde yapılacağı ise başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere ilgili kanunlarda belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde, ticari kazancın tespitiyle ilgili olarak kazançtan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Maddenin (1) numaralı bendinin parantez içinde yapılan düzenleme ile yurt dışına yönelik bazı faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşine kadar olan kısmının götürü olarak kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

6245 Sayılı Harcırah Kanunu'na göre harcırah; yol masrafı, yevmiye, aile masrafı ve yer değiştirme masrafını ihtiva etmektedir. Bu kanun hükümlerine göre bunlardan birine, birkaçına veya tamamına müstahak olunabilmektedir. Bu ödemeler harcırah yöntemiyle yapılabileceği gibi gerçek usulde belge karşılığı ile de yapılabilmektedir.

Kurumlar, giderlerinin kaydı konusunda gerçek gider veya harcırah yöntemlerinden birini tercih etmek zorundadırlar. Tek bir seyahat için her iki yöntemin aynı anda kullanılması mümkün değildir. Harcırah yönteminin seçilmesi durumunda, harcırah adı altında yapılan ödemenin net ücret ödemesi sayılıp vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.1. Gerçek Gider Yöntemi

Personelin seyahatte olduğu dönemlerde kendisi tarafından karşılanan yemek ve barınma giderlerine ait belgeleri işverene ibraz etmesi ve işverenin söz konusu belgelerde yer alan tutarın tamamını ilgili personele ödemesi halinde, söz konusu ödeme gelir vergisi kesintisine tabi değildir. Ancak, yapılan seyahatin iş ile ilgili olması, katlanılan giderin yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı olması ve seyahatin amacının gerektirdiği süreyi aşmaması hususlarına dikkat edilmelidir.

³ Denet Sirköler, İşle İlgili Yurt İçi ve Yurt Dışı Seyahat ve İkamet Harcamalarının Gider Yazılmasına ve Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar

1.2. HarciraH Yöntemi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin 2. bendinde, HarciraH Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından İdare Meclisi Başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (HarciraH Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yeme ve yatma giderlerine karşılık verilen gündeliklerin gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Yine aynı bentte bu gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla olması veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşması durumunda aradaki farkın ücret olarak vergilendirileceği yer almaktadır.

01/07/2020-31/12/2020 TARİHLERİ ARASI BRÜT AYLIK TUTARLARINA GÖRE BELİRLENMİŞ GELİR DİLİMİ GRUPLARI VE BU GRUPLAR İÇİN TESPİT EDİLMİŞ OLAN YURTDIŞI GÜNDELİK TUTARLARI

ÜCRET GRUPLARI						
Brüt Aylık Tutarı / Ülkeler ve Para Birimi	II. Sütun 3,885.08 TL ve fazlası	III. Sütun 3,857.28 - 3,885.07 TL arası	IV. Sütun 3,517.46 - 3,857.27 TL arası	V. Sütun 3,084.97 - 3,517.45 TL arası	VI. Sütun 2,559.03 - 3,084.96 TL arası	VII. Sütun 2,559.02 TL ve daha azı
A.B.D.(A.B.D. Doları)	182	146	124	117	110	93
Almanya (Euro)	164	131	111	105	99	83
Avustralya (Avustralya Doları)	283	227	192	181	171	143
Avusturya (Euro)	166	132	112	106	100	84
Belçika (Euro)	161	128	109	103	97	81
Danimarka (Danimarka Kronu)	1238	988	838	791	746	627
Finlandiya (Euro)	148	119	100	95	90	74
Fransa (Euro)	160	127	108	102	96	81
Hollanda (Euro)	156	125	106	200	94	80
İngiltere(Sterlin)	115	91	78	74	69	59
İrlanda (Euro)	155	124	105	99	94	78
İspanya (Euro)	158	126	107	101	95	80
İsveç(İsveç Kronu)	1359	1085	919	867	819	687
İsviçre (İsviçre Frangı)	283	226	192	181	171	143
İtalya (Euro)	152	122	104	98	92	77
Japonya (Japon Yeni)	31,405	25127	21325	20.118	18.901	15.914
Kanada (Kanada Doları)	244	195	165	156	147	125
Kuveyt(Kuveyt Dinarı)	50	40	35	33	31	25
Lüksemburg (Euro)	161	128	109	103	97	82
Norveç (Norveç Kronu)	1,193	952	808	762	719	604
Portekiz (Euro)	155	124	105	99	93	78
Suudi Arabistan (Suudi A. Riyali)	617	492	418	395	372	313
Yunanistan (Euro)	158	126	107	101	95	80
Kosova (Euro)	123	98	83	78	74	63
Diğer AB Ülkeleri (Euro)	127	101	86	81	76	65
Diğer Ülkeler (A.B.D. Doları)	157	125	106	100	95	80

Kaynak: TÜRMOB 2020 HarciraH Tutarları Mevzuatı

Buna göre 01/07/2020-31/12/2020 tarihleri arası vergiden istisna edilecek yurt dışı gündelik tutarlarına karşılık gelen yukarıda belirtilen brüt aylık tutarlarının hesabında emsal alınan kadrolar aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir :

1.07.2020-31.12.2020 Dönemi İçin Geçerli Brüt Aylık Tutarı (TL)	Harcıraha Esas Alınacak Sütun
3,885.08 TL ve fazlası	II
3,857.28 - 3,885.07 TL arası	III
3,517.46 - 3,857.27 TL arası	IV
3,084.97 - 3,517.45 TL arası	V
2,559.03 - 3,084.96 TL arası	VI
2,559.02 TL ve daha azı	VII

Kaynak: TÜRMOB 2020 HarciraH Tutarları Mevzuatı

Örneklerle açıklayabilecek olursak;

Örnek 1:

HarciraH uygulamasını tercih eden A firmasında çalışan Personel X yurt dışına toplam 14 gün süren bir seyahate çıkmıştır. Seyahatin ilk 8 günü Almanya'da son 6 günü Avusturya'da geçmiştir. Bu personele yeme ve yatma giderleri karşılığı olarak ve belge aranmaksızın stopajsız şekilde verilebilecek en yüksek harciraH tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

İlk 8 gün (164 Euro x 1,5 x 8) 1.968 Euro (Almanya seyahati)
Sonraki 2 gün (166 Euro x 1,5 x 2) 498 Euro (Avusturya seyahati)
10 günlük harciraH tutarı = 2.466 Euro
Kalan 4 gün (166 Euro x 4 gün) 664 Euro (Avusturya seyahati)
14 günlük harciraH tutarı = 3.130 Euro

Örnek 2:

Önceki örnekteki Personel X tarafından Almanya'da kaldığı süre için 1.200 Euro ve Avusturya'da kaldığı sürenin ilk iki günü için 500 Euro yatak ücreti yer alan otel faturaları ibraz edildiğini varsayarsak, yatak bedelinin yukarıda açıklanan şekilde hesaplanan gündelikleri aşan kısmı ve ödenecek tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

- Faturalı yatak ücreti (1.200 Euro), Almanya'ya ilişkin gündelik tutarının % 40'ını (1.968 x 0,40 = 787,20 Euro) aştığı için, aradaki farkın % 70'inin (1.200 - 787,20) x 0,70 = 288,96 Euro gündelik tutarına ilavesi ve Almanya'ya ait vergiden muaf gündelik tutarının 1.968 Euro yerine (1.968 + 288,96) 2.256,96 Euro olarak dikkate alınması söz konusudur.

Otel faturasının kayda alınması söz konusu olmayıp, otel faturası 288,96 Euro tutarında gündelik artışın dayanağı olarak saklanacaktır.

Avusturya için ibraz olunan faturadaki yatak ücreti 500 Euro, harciraH tutarının % 40'ını [(498 +664) x 0,40 = 464,80 Euro] aşmadığı için herhangi bir artışa neden olmayacaktır. Başka bir deyişle yatak bedeli için ayrıca bir ödeme yapılmayacaktır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (b) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hükme bağlanmıştır. Belge düzenine ilişkin hükümler ise 227 ile 242. maddeleri arasında düzenlemiş olup anılan Kanunun 227. maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu v.b. belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlıklı 228. maddesinde ise; "Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:⁴

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
- Vesikanın teminine imkan olmayan giderler;
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır. " hükmüne yer verilmek suretiyle bir kısım harcamalar için belgelendirme mecburiyetinin bulunmadığı hususu belirtilmiştir. Anılan Kanunun, "Diğer Vesikalar" başlıklı 242. maddesi ile de tüccarların, evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavele, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan, 204 ve 206 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesinin uygun görüldüğüne ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

SONUÇ

Yurt dışındaki kişi veya kuruluşlardan alınan hizmetlerin fatura veya hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge ile ibraz edilmesi gerekmektedir. Kanun maddeleriyle belirlenmiş olan kurallara uyumlu olmak kaydıyla harcama belgelerinin bulunması, ibraz edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı seyahatlerindeki konaklama harcamalarına ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekecektir. Ayrıca, yurt dışı seyahatlerde yapılan harcamalarının gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, söz konusu harcamalar karşılığında yurt dışından alınan belgelerin, hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olarak kabul edilmesi halinde mümkün bulunmaktadır.

Belirlenmiş olan bu hususlarla birlikte yapılan harcamaların gider olarak kaydedilmesi engel teşkil etmemektedir.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "12/02/2020 Tarihli Özelge Talep Formu" (2020), 2-3.

KAYNAKÇA

- 1- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4- Denet Sirküleri, İşle İlgili Yurt İçi ve Yurt Dışı Seyahat ve İkamet Harcamalarının Gider Yazılmasına ve Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar
- 5- Eren Metin, "Şirketler Tarafından Çalışanlarına Motivasyon Adı Altında Yaptırılan Tatil Harcamalarının Vergi Kanunları Açısından Durumu", İSMMMO Mali Çözüm, (2017), 186.
- 6- Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 03/11/2014 tarih ve 84974990-130-1033 sayılı Özelge
- 7- Gelir İdaresi Başkanlığı, "12/02/2020 Tarihli Özelge" (2020), 2-3.
- 8- Taş Fatma, "Şirket Çalışanları Adına Alınan Yurt Dışı Harcama Belgeleri Gider Yazılabilir mi?", Özdoğrular, 1.
- 9- Yalçın Hasan (2011), Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler, İstanbul
- 10- www.muhasibetr.com
- 11- https://www.roedl.com.tr/tr/tema/yazilar/yurtici_ve_yurtdisi_seyahatlerde_harcirah_uygulamasi