

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 11395140-105[227-2015/VUK1-19059]-104960

01.08.2016

Konu : Kamu yararına çalışmayan derneğin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Kurumlar vergisinden muaf olan, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olmayan derneğinizin, kamu yararına çalışmadığı ve hukuki olarak tüzel kişiliği bulunmayan bir iktisadi işletmesinin bulunduğu belirtilerek,

- Derneğimize yapılan bağışlar ile dernek ve iktisadi işletme arasındaki 8.000-TL ve üzerindeki para transferlerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi mecburiyetinin bulunup bulunmadığı,

- Derneğinizin gerçek veya tüzel kişiler ile yapacağı kira kontratlarının damga vergisine tabi olup olmadığı,

- Üyelerinizden birinin mülkiyetinde bulunan ofisin, derneğin kullanımına bedelsiz bırakılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesi hükmüne göre emsal kira bedelinin hesaplanıp hesaplanmayacağı,

- Derneğinizde ücretli olarak çalışan veya çalışmayan üye ve gönüllülerine verilecek harcırah sınırının ne kadar olması gerektiği

hususlarında tereddüt hasıl olduğundan, Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

## GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu; 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazilerin emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan mezkûr Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendinde ise, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (287 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılı için 1.500-TL; 290 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılı için 1.580-TL) aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde, bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 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 almaktadır.

Aynı Kanunun 24 üncü maddesinin (2) numaralı bendinde ise, *"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 dâhil) 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.)"*in gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.Fiili Yemek ve Yatmak Giderleri" başlıklı bölümünde, "2772 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendine 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."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, Derneğiniz tarafından yapılan ödemelerin ücret kabul edilebilmesi için ödeme yapılan kişiler ile dernek arasında bir hizmet akdi bulunması ve bu kişilerin derneğe tabi ve bağlı olarak çalıştırılmaları gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelerin ücret kapsamında yapılmayıp bağış ve yardım olarak yapılması halinde ise bu ödemeler gelir vergisinin konusuna girmeyecektir.

Buna göre, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan Derneğiniz tarafından asli görev mahalli dışında (yurt dışında veya yurt içinde) geçici olarak görevlendirilen ve işçi-işveren ilişkisi içerisinde bulunan kişilere;

- 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,

- Yemek ve konaklama 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,

Diğer taraftan; derneğiniz üyesinin mülkiyetinde bulunan ofisin, derneğinizin kullanımına bedelsiz bırakılması halinde söz konusu gayrimenkul için Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesi hükmüne göre emsal kira bedeli hesaplanması ve kira gelirinin 2015 takvim yılı için 1.500-TL, 2016 takvim yılı için 1.580-TL'yi aşması halinde, gayrimenkul sermaye iradı olarak Kanunun 86 ncı maddesine göre, derneğiniz üyesi tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi,

gerekmektedir.

#### **DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:**

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği, 3 üncü maddesinde ise damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden kira mukavelenamelerinin mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulacağı; Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (31) numaralı fıkrasında, dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanın ve iktisadî işletmelere dâhil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenamelerinin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5253 sayılı Dernekler Kanununun 2 nci maddesinin (b) bendinde, derneğin yerleşim yerinin derneğin yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü yer; (c) bendinde, dernek merkezinin; derneğin yerleşim yerinin bulunduğu il veya ilçe; (h) bendinde, şubenin; dernek faaliyetlerinin yürütülebilmesi için bir derneğe bağlı olarak açılan, tüzel kişiliği olmayan ve bünyesinde organları bulunan alt birimi; (i) bendinde ise, temsilciliğin; dernek faaliyetlerinin yürütülebilmesi için bir derneğe bağlı olarak açılan, tüzel kişiliği ve bünyesinde organları bulunmayan alt birimi ifade ettiği belirtilmektedir.

Buna göre, Derneğiniz tarafından yerleşim yeri olarak kullanılmak üzere kiralanılan taşınmazlara ilişkin düzenlenen kira sözleşmesinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/31 numaralı fıkrası gereğince damga vergisinden istisna edilmesi; dernek faaliyetlerinin yürütülebilmesi için kullanılacak şube ve temsilciliklere ilişkin düzenlenen kira sözleşmelerinin ise 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma bakımından tüccarlara ilişkin olan hükümlere tabi oldukları, 177 nci maddesinde, her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin I inci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutacakları hüküm altına alınmış olup, anılan Kanunun 182 nci maddesinde, bilanço esasına tabi mükelleflerin tutacakları defterler, 220 nci maddesinde ise tasdike tabi defterlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden yayımlanan 320, 323, 324, 332 ve 337 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna ve uygulamaya ilişkin esasları açıklanmıştır. Söz konusu tebliğlerde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç) mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerin bankalar ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan;

320 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, *"Tespit edilen tutarın üzerinde kalan işlemlerin tevsik zorunluluğundan kaçınmak amacıyla parçalara ayrılması kabul edilmeyecek, aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemler tek bir ödeme veya tahsilat kabul edilecektir."*,

323 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, "*Mükellefler, 8.000-Türk Lirasını aşan tahsilat ve ödemelerini 01/08/2003 tarihinden itibaren banka veya özel finans kurumu aracılığıyla yapacaklar ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik edeceklerdir. Tespit edilen tutarın altında kalan tahsilat veya ödemelerin de bu kurumlar aracılığıyla yapılması ihtiyaridir. Toplam tutarı 8.000-Türk Lirasını aşan her türlü mal ve hizmet bedeli, avans, depozito, pey akçesi gibi ödeme veya tahsilatları tevsik zorunluluğu kapsamındadır.*",

324 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise, "*İşletmelerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde işlem tutarı 8.000 Türk Lirasını aşıyor ise bunlar da tevsik kapsamında olacağından banka, özel finans kurumları veya PTT aracılığıyla tahsilat ve ödemeler yapılacaktır.*"

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan; 24.12.2015 tarihli ve 29572 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 459 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, tevsiki zorunlu tahsilat ve ödemelerin sınırı 8.000-Türk Lirasından, 7.000-Türk Lirasına indirilmiş bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, vergi mükellefi olmayanlar tarafından Derneğimize yapılacak olan nakdi bağışlar tevsik kapsamında olmamakla birlikte; dernek ve iktisadi işletmesi arasındaki 7.000 Türk Lirasını aşan para transferlerinin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi mecburiyeti bulunmaktadır.

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.