

Kalkınma Ajansı İle Proje Sahibi Meslek Odası Arasında Düzenlenen Mali Destek Programı Kapsamındaki Destek Sözleşmesinde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Uygulaması Hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	60938891-120.04.06-44352
Tarih	27.11.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

EDİRNE VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 60938891-120.04.06-44352

27.11.2018

Konu : Kalkınma Ajansı İle Proje Sahibi

Meslek Odası Arasında Düzenlenen Mali

Destek Programı Kapsamındaki Destek

Sözleşmesinde Gelir Vergisi ve Damga

Vergisi Uygulaması Hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, ... Kalkınma Ajansı ile imzaladığınız mali destek programı kapsamında "... Destek Sözleşmesi"nin damga vergisine tabi olup olmadığı ve bu kapsamda ... Esnaf ve Sanatkarlar Odası'na ait gayrimenkulü kiraladığınızı ve bu kiralamanın kira stopajına ve damga vergisine tabi olup olmadığı, projenin yürütülmesi kapsamında ödenecek olan danışmanlık (muhasabe) ücretinin gelir vergisi tevkifatına tabi olup olmadığı ile proje kapsamında meslek

elemanlarının eğitimi için Odanızda sigortalı olarak çalışacak olan eğitimlere yapılacak ücret ödemelerinin gelir vergisi tevkifatına tabi olup olmadığı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin beşinci fıkrası ile derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Söz konusu fıkra, derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da derneklere ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili (2.4.) bölümünde; iktisadi işletmelerin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği, kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğunun kabul edileceği; dernek veya vakıfların bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetlerin dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyeceği, ancak sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetlerin, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi olacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanunun amacının, esnaf ve sanatkarlar ile bunların yanlarında çalışanların meslekî ve teknik ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmelerini ve meslekî eğitimlerini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak, meslek disiplini ve ahlâkını korumak ve bu maksatla kurulan tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğindeki esnaf ve sanatkarlar odaları ile bu odaların üst

kuruluşu olan birlik, federasyon ve konfederasyonun çalışma usûl ve esaslarını düzenlemek olduğu, 65 inci maddesinde de esnaf ve sanatkârlar meslek kuruluşlarının, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve bu amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile bu kuruluşların görevleri dolayısıyla elde ettikleri gelirlerin, katma değer vergisi ve emlak vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ekinde yer alan Destek Sözleşmesinden, derneğiniz tarafından yürütülecek olan "... Eğitim Merkezi" başlıklı projenin ... Kalkınma Ajansı tarafından finanse edileceği anlaşılmaktadır.

Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odanızın tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakta; ancak odanıza bağlı iktisadi işletme oluşturacak nitelikte devamlı olarak yürütülen ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, konfeksiyon alanında vasıflı eleman yetiştirmek için verilecek eğitim hizmetinin, Trakya Kalkınma Ajansı tarafından finanse edilmek suretiyle, bedel karşılığı yerine getirilmesi nedeniyle odanıza bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından, bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve mükellefiyetle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ancak, odanızın görevleri kapsamında, konfeksiyon alanında vasıflı eleman yetiştirmek üzere verdiği mesleki eğitim dolayısıyla elde ettiği gelirlerin, 5362 sayılı Kanunun 65 inci maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde,"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 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır... " denilmiş, 66 ncı maddesinde de "Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez..." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve

vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre; (2) numaralı bendin (b) alt bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden %20 nispetinde; (5) numaralı bendin (b) alt bendinde ise vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği belirtilmiştir.

Buna göre, ... Kalkınma Ajansı ile odanız arasında imzalanan ... merkezi projesi kapsamında, meslek elemanlarının eğitimi için odanızda sigortalı olarak çalışacak olan eğitimcilerle yapılacak ödemeler ücret olarak değerlendirileceğinden, bahse konu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, danışmanlık faaliyetinin, bir işverene bağlı olmaksızın, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa bağlı olarak şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, bu faaliyetten elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, ... Esnaf ve Sanatkarlar Odasına ait taşınmazı kiralamanız dolayısıyla adı geçen odaya yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği tabiidir.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; 6728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 5 inci maddesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olduğu; 6 ncı maddesinde, bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı, bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı; 10 uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kâğıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği; 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, birden fazla kişi tarafından

imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacağı, bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunmasının damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmeyeceği, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumların müteselsilen sorumlu olacakları hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "İ.Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 25/1/2006 tarih ve 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 26 ncı maddesinde ajansların; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununun 65 inci maddesinde, esnaf ve sanatkarlar meslek kuruluşlarının, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve bu amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile bu kuruluşların görevleri dolayısıyla elde ettikleri gelirlerin, katma değer vergisi ve emlak vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşlarının iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile bu kuruluşların görevleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler yönünden istisna öngörülmüş olup, meslek kuruluşlarının taraf olduğu tüm kâğıtlara ilişkin olarak herhangi bir muafiyet ya da istisna hükmü bulunmamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Odanız ile ... Kalkınma Ajansı arasında düzenlenen "... Merkezi Projesi" başlıklı destek sözleşmesinin, Damga Vergisi Kanununun I/A-1 fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması ve söz konusu verginin, damga vergisi muafiyeti bulunmayan Odanız tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, özelge talep formu ekinde kira sözleşmesinin imzalı örneği yer almadığından kira sözleşmesi yönünden değerlendirme yapılamamıştır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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