

**DERNEKLERDE YÖNETİM VE
DENETİM KURULU ÜYELERİNE
ÖDENEN ÜCRETLERİN
BELGELENDİRİLMESİ VE DİKKAT
EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

*DOCUMENTATION OF PAYMENTS
MADE TO MEMBERS OF THE BOARD
OF DIRECTORS AND THE BOARD
OF SUPERVISORS AND ISSUES NEED
CONSIDERATION*

**Gökhan KORHAN(*)****Özgür ÖZKAN(**)****ÖZET**

Dernekler belli ve ortak manevi bir amacı gerçekleştirmek üzere kişilerin bir araya gelerek oluşturdukları kişi topluluklarıdır. Birtakım amaçların gerçekleşmesi için derneklerin kurulması çoğu zaman sosyal bir zorunluluktan ileri gelmektedir. Derneklerin birtakım amaçları yerine getirmek için belirli bir organizasyon ve sermayeye sahip olmaları gerekir. Oluşturulan organizasyonda yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödemeler yapılmaktadır. Dernekler, yaptıkları ödemeler nedeniyle gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Ayrıca, dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan ücret ödemeleri için ücret bordrosunun düzenlenmesi gerekmektedir. Ücret bordrosunun düzenlenmemesi ya da eksik düzenlenmesi durumunda birtakım yasal müeyyideler söz konusu olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dernekler, yönetim kurulu, denetim kurulu, ücret ödemesi

ABSTRACT

Associations are organisations that persons form with a view to achieving a certain common moral purpose. This occurs mostly as a result of a social necessity. In order to attain certain goals, associations need to found an organisation and possess a sufficient amount of capital. Payments are made to members of the board of directors and the board of supervisors within this organisation that has been established. Associations must withhold income tax on these payments. They, moreover, must make payrolls for the said payments. There are certain sanctions which can be imposed in case of absence of a properly made payroll.

Key Words: Associations, board of directors, board of supervisors, payment of wage

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Dernekler genel olarak kendi kanunlarında kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe haiz kişi toplulukları olarak tanımlanmaktadır.

Derneklerin amaçları; istisnaları olmakla birlikte, genellikle herhangi bir yöre ya da meslek grubunu oluşturan insan topluluklarının mesleki veya sosyal sorunlarının çözümünde etkili ve etkin olmaktır. Bu gibi hizmetlerin görülmesi ise genellikle büyük bir organizasyon ve sermayeyi gerektirmektedir.

Amaçlara ulaşmak amacıyla, oluşturulan bu organizasyonlarda, dernek hizmetleri gönüllüler veya yönetim kurulu kararı ile göreve başlatılan ücretliler yer almaktadır. Bu çalışmamızda dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen ücretlerin çeşitli mevzuatlar açısından değerlendirmesi yapıldıktan sonra bu ödemelerde belge düzeni ve dernek yöneticilerinin karşılaşılabilecekleri cezai müeyyideler vergisel boyutları ile uygulamalı olarak açıklanacaktır.

2- DERNEK ORGANLARI

Tüzel kişilikler, seçilmiş organlar tarafından yönetilir ve temsil edilirler. Bir tüzel kişilik olarak her derneğin de kendini yönetecek ve temsil edecek organlara gereksinimi vardır. Bu çerçevede her derneğin;

- Genel kurulu,
- Yönetim kurulu,
- Denetim kurulu organlarını oluşturması gerekmektedir.¹

Dernekler, bu organları dışında amaçlarını ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak onur kurulu, danışma kurulu gibi başka organlar da oluşturabilirler. Ancak, genel kurul ve denetleme kurulunun görev, yetki ve sorumluluklarının hiçbir şekilde başka bir organa devredilmesi söz konusu olamaz.

3- GENEL OLARAK VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DERNEKLER

Dernekler, tüzel kişilikleri itibarıyla kazançlarından ötürü vergi mükellefi değildirler dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bastırılması ve kullanılması zorunlu olan belgeleri kullanmak zorunda değildirler. Ancak bütün mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nda aksine hüküm bulunmadıkça, tutulan defterlere kaydedilen üçüncü kişilerle ilgili işlemlerini belgelendirmek zorundadırlar.

Buna mukabil İktisadi işletmesi olan dernekler kurumlar vergisi mükellefi olup Vergi Usul Kanununda öngörülen belgeleri bastırıp kullanmak ve bu işletmelerin envanter kayıtları, amortisman kayıtları, emsal bedel hesaplamaları gibi iç işlemlerini belgelendirmek zorundadırlar.

4- DERNEKLER KANUNU'NA GÖRE ÖDENEN ÜCRETLER

Dernekleri ticaret şirketlerden ayıran ve üzerinde durulması gereken konu derneklerin kazanç elde etme amacının bulunmaması, dolayısıyla ticari bir örgütten çok sivil toplum kuruluşu olarak faaliyette bulunmasıdır. Nitekim dernek gayesine ulaşmak maksadıyla yürüttüğü faaliyetleri gönüllülük esasına göre ifa etmektedir.

¹ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 72.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 13. maddesi, "Üye sayısının 100 kişiden çok olması şartıyla dernek hizmetleri gönüllüler veya yönetim kurulu kararı ile göreve başlatılan ücretliler aracılığıyla yürütülür.

Dernek yönetim ve denetim kurullarının kamu görevlisi olmayan başkan ve üyelerine ücret verilebilir. Verilecek ücret ile her türlü ödenek, yolluk ve tazminatlar genel kurul tarafından tespit olunur. Yönetim ve denetim kurulu üyeleri dışındaki üyelere ücret, huzur hakkı veya başka bir ad altında herhangi bir karşılık ödenemez.

Dernek hizmetleri için görevlendirilecek üyelere verilecek gündelik ve yolluk miktarları genel kurul tarafından tespit olunur." hükmüne amir olup, Anayasa Mahkemesi'nin 5/4/2007 tarihli ve E.:2004/107, K.:2007/44 sayılı Kararı ile bu fıkrada yer alan "Üye sayısının 100 kişiden çok olması şartıyla ..." ibaresi, iptal edilmiştir.

Bu doğrultuda, derneklerin bünyesinde yönetim ve denetim kurulları haricindeki kişilere üyeliğinden dolayı ücret, huzur hakkı veya başka bir ad altında herhangi bir karşılık ödenmesi mümkün değildir.

Ancak, dernek üyesi olup, dernekte yönetim kurulu kararıyla çalıştırılan kişilere vermiş olduğu hizmet karşılığında ücret ödenmesinde yukarıda adı geçen Kanun maddesindeki hükümlere göre herhangi bir sakınca olmadığı değerlendirilmektedir.²

5- DERNEKLERDE ÜCRET ÖDEMELERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.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 yüzdeki şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanununun 61/4. maddesine göre yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu sıfatları nedeniyle ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatler (huzur hakları) ücret olarak nitelendirilmektedir. Şirketin diğer çalışanlarına yapılan ücret ödemeleri gibi, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan huzur hakkı ödemeleri de stopaj yoluyla vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin 1.bendinde ise, "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61.maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103. ve 104.maddelere göre "tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirileceğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1.maddesine göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Ücret ödemelerinin yapıldığı aylarda yönetim kurulu başkan ve üyeleri adına bordro düzenlenerek gerekli yasal kesintileri yapılması ve izleyen ay içinde diğer ücretler üzerinden yapılan kesintilerle birlikte beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

² 07.04.2005 tarih ve B050DDB0000007/1433-526 sayılı Dernekler Kanunu Genelgesi

Dernekler, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olan müesseseler arasında sayıldıklarından yapacakları ücret ödemeleri üzerinden kes- tikleri gelir ve damga vergisi için vergi dairelerine başvurarak mükellefiyet tesis ettirmelileri gerekmektedir.

6- DERNEKLERDE ÜCRET ÖDEMELERİNİN BELGELENDİRİLMESİ

Çalışmamızda derneğin yönetim ve denetim kurulu üyeleri adına yapılan ücret ödemelerinin bordro düzenlenerek gerekli yasal kesintilerin yapılması ve izleyen ay içinde beyan edilip ödenmesi gerektiğini önceki bölümde belirtmiştik. Dernek tarafından yapılan ödemeler vergisel açıdan ücret niteliğindedir ve ücret bordrosu ile belgelendirilmesi gerekmektedir. 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 almaktadır. Söz konusu kayıtların ise yine aynı Kanunun 229'uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Buna göre mükellefler kayıtlarını, fatura, perakende satış vesikalari, gider pusulası, müstahsil makbuzları, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu ve Kanunda sayılan diğer evrak ve vesikalarla tevsik (ispat) edebilmektedirler. Kanunda bu belgelerin hangi durumlarda düzenleneceği de açıklanmış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kullanılması mecburi olan veya aynı Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden (**VUK. Mük. md. 257**) kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla gider yazılma hakkı kaybedilecektir.³

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesine göre; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle (4369 sayılı Kanunun 81/A-8 inci maddesiyle değiştirilen ibare) diğer ücret(*) üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz. Ücret bordrolarına en az aşağıdaki hususlar yazılır:

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir);
2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır. İş verenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.

Ücret bordrolarının kanunda belirtilen şekil ve şartlara uymaması durumunda 213 sayılı VUK'nun 352. maddesinin 7. bendine göre işverenler usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Çünkü, "Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri

³ ARPACI Atlar Ömer, "Giderlerin Belgelendirilmesinde Genel Esaslar", Maliye Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Şubat 2008, 506 sayılı dergi

ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olduğu;" kabul edilmektedir.

Aynı kanunun "Bordro Yerine Geçen Vesikalar" başlıklı 239. maddesinde de genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikaların ücret bordrosu yerine geçeceği" kabul edilmiştir.

7- DERNEKLERDE ÜCRET BORDROLARININ GERÇEĞE AYKIRI OLARAK DÜZENLENMEMESİNİN YAPTIRIMLARI

Devlete daha az vergi ödemek amacıyla dernek bünyesinde görev yapan yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan ödemelerin yanlış hesaplanması ya da hiç hesaplanmaması ve bu ödemelerin ücret bordrolarında gösterilmemesi durumlarında dernek yöneticileri ve bordronun hazırlanmasından sorumlu olanlar birtakım yaptırımlarla karşılaşabilecektir. Aşağıda bu yaptırımlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirilecektir.

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırılık teşkil eden, farklı nitelik ve sonuçları olan fiillerin hepsine birden geniş anlamda vergi suçu denir. Vergi suçlarının işleyenler kural olarak para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak, kamu düzenini bozan vergi suçlarının işlenmesi durumunda ceza mahkemesince hürriyeti kısıtlayıcı cezalar da verilebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu ve cezası, 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal ve 363'üncü maddesinde ise mükelleflerin özel işlerinin yapılması suçları ve cezaları düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5728 sayılı Kanun ile değiştirilen 359'uncu maddesinde Kaçakçılık suçu ve cezası aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;⁴

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında (5904 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) on sekiz aydan(**) üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kıs-

⁴ T.C. Yasalar (08.02.2008), 5278 sayılı. Ankara : Resmi Gazete

men sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

- c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (*)

Yine 5728 sayılı Kanunun 277'nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İştirak" başlıklı 360'ıncı maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Cezadan İndirim:

359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

8- SONUÇ

Dernekler, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olan müesseseler arasında sayılmıştır. Buna göre dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan ücret ödemeleri için ücret bordrosunun düzenlenmesi gerekmektedir.

Ücret bordrosunun Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan bir belge olması nedeniyle belge üzerinde doğru olmayan bilgilerin bulunması sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğinin göstergesi olabilecektir. Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olduğu düşünüldüğünde dernek yöneticilerine ödenen huzur haklarının ücret bordrolarında hiç gösterilmemesi ya da ya da gerçekten farklı olarak gösterilmesi durumunda, yapılan ödemelerin belgelendirildiği "ücret bordrolarının" sahte belge olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü bahsedilen ücret bordrolarında gerçek bir muamele veya durum mevcut olmakla birlikte mevcut durumun gerçek durumdan farklı bir şekilde gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesi durumu söz konusudur. Yapılan huzur hakkı ödemelerinin hiç gösterilmemesi durumunda dernek çalışanlarına yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen ücret bordroları yine gerçek durumu yansıtmayacaktır.

VUK'un 238. maddesinde ücret bordrosunun tarifi yapılmamış olmakla birlikte işverenlerin ücret bordrosu düzenlemek zorunda oldukları belirtilmiştir. Buna göre; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler

için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar...” şeklinde açıklandıktan sonra ücret bordolarında bulunması gereken hususlar maddeler halinde yer verilmiştir.

Muvazaalı olarak devlete daha az vergi ödemek amacıyla huzur hakkı ödemelerinin yanlış gösterildiği ya da gösterilmediği durumlarda (diğer ücretliler için ücret bordrosu düzenleniyorsa ve yöneticilere yapılan huzur hakkı ödemeleri bu bordrolarda gösterilmiyorsa) bu durumda “ücret bordroları” vergi usul kanunumuzdaki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı ile örtüşmektedir. Çünkü, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Söz konusu belgeleri düzenleyenler hakkında **bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası** hükmolunur. VUK’un 359. maddesinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımını açıklarken 238. maddede yer alan ücret bordrosu tarifiyle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımındaki mahiyet veya miktar itibariyle gerçeği yansıtmamasını belgenin sadece emtiayı ilgilendiren bir durum olarak algılanmaması gerekmektedir. Çünkü muvazaalı olarak düzenlenen ücret bordrosu da mahiyet ve miktar itibariyle gerçek durumu yansıtmamaktadır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda gerçeğe aykırı şekilde düzenlendiği tespit edilen ücret bordrosu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmesinin en uygun yaklaşım olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 07.04.2005 tarih ve B050DDB0000007/1433-526 sayılı Dernekler Kanunu Genelgesi
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 72.
- Atlar Ömer ARPACI, “Giderlerin Belgelendirilmesinde Genel Esaslar”, Maliye Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Şubat 2008, 506 sayılı dergi
- T.C. Yasalar (08.02.2008), 5278 sayılı. Ankara : Resmi Gazete